

LA AMBIVALENCIA EN EL CONTROL LATINO. UN ESTUDIO PARA
COMPRENDER LAS CONTRADICCIONES DE LA REVISORÍA FISCAL
(COLOMBIA), LA COMISARÍA (MÉXICO) Y LA SINDICATURA (ARGENTINA)

Driver Ferney Ramírez Henao

Código: 201700963

Trabajo dirigido por

Patricia González González PhD.

Universidad del Valle

Facultad de Ciencias de la Administración

Programa Académico de Maestría en Contabilidad

2019

ÍNDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	3
2. OBJETIVOS.....	6
2.1. Objetivo general.....	6
2.2. Objetivos específicos	6
3. ESTADO DEL ARTE.....	7
4. JUSTIFICACIÓN.....	11
5. METODOLOGÍA	15
5.1. Tipo de estudio.....	15
5.2. Método de investigación	16
5.3. Fuentes de investigación	16
5.4. Técnica de investigación.....	17
5.4.1. Aspectos metodológicos en el análisis de contenido.....	20
5.5. Fases de investigación	21
5.6. Consideraciones éticas	23
6. MARCO TEÓRICO	24
6.1. La teoría sociológica comprensiva	24
6.2. Fuentes de ambivalencia sociológica y situacional	26
7. MARCO CONCEPTUAL.....	29
7.1. La Contabilidad y el Control	29
7.2. Un control para cada tipo de usuario y su contexto	32
7.3. Control latino en Latinoamérica. Caso Colombia, México y Argentina	34
7.4. Prolegómenos sobre la ambivalencia y el control latino	38
8. MARCO CONTEXTUAL Y LEGAL	40
8.1. Tránsito de la profesión y la disciplina contable de un rol privado a otro privado/público	41
8.2. La facultad fedataria y la ambivalencia en el ejercicio de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura.....	49
9. RESULTADOS	55
9.1. Identificación de las contradicciones en los textos académicos	56
9.1.1. Revisoría fiscal (Colombia).....	57

9.1.2.	Comisaría (México).....	58
9.1.3.	Sindicatura (Argentina)	59
9.2.	Análisis de las contradicciones en las versiones orales	60
9.2.1.	Sindicatura (Argentina)	61
9.2.2.	Comisaría (México).....	63
9.2.3.	Revisoría fiscal (Colombia).....	69
9.3.	Compilación de la identificación y el análisis de las contradicciones en las tres figuras de control latino estudiadas	88
9.4.	Hallazgos que no fueron identificados en la revisión de los textos académicos ...	93
9.4.1.	Revisoría fiscal (Colombia).....	93
9.5.	Comentario de síntesis a las respuestas sobre la revisoría fiscal	104
10.	LIMITACIONES Y FUTUROS ESTUDIOS	109
11.	CONCLUSIONES.....	111
12.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	115

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	Relación entre objetos de estudio y unidades analíticas en el problema de investigación	5
----------	---	---

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Relación entre categoría analítica, conceptos y el objeto de estudio	28
Tabla 2	Relación entre revisor fiscal, comisario y síndico según características centrales	36
Tabla 3	Relación de artículos estudiados	56
Tabla 4	Fuentes de ambivalencia en el revisor fiscal	58
Tabla 5	Fuentes de ambivalencia en el comisario	59
Tabla 6	Fuentes de ambivalencia en el síndico	60
Tabla 7	Relación de elecciones y criterios en diferencias y similitudes entre revisoría fiscal y auditoría externa	73
Tabla 8	Relación de elecciones y criterios en afectación a la independencia por los honorarios	78
Tabla 9	Relación de elecciones sobre el conocimiento del contratante	80
Tabla 10	Relación de elecciones y criterios sobre la ventaja que puede generar el desconocimiento del contratante	82
Tabla 11	Relación de elecciones y criterios sobre el desconocimiento de la revisoría por parte del mismo revisor fiscal	83
Tabla 12	Relación de elecciones sobre la afectación a la independencia por largas vinculaciones	85
Tabla 13	Identificación y análisis de las demandas estructurales contradictorias en las tres figuras	89
Tabla 14	Identificación y análisis de los conflictos de estatus en las tres figuras	90
Tabla 15	Identificación y análisis de los conflictos de cometidos en las tres figuras	92
Tabla 16	Relación de elecciones y criterios sobre cambio de estado social	99
Tabla 17	Relación de elecciones y criterios sobre las limitantes en el desarrollo del control	102
Tabla 18	Relación de elecciones sobre situaciones de servidumbre en el revisor fiscal	104

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1	Elecciones de las PEC sobre las 13 preguntas aplicadas	105
-----------	--	-----

LISTADO DE ANEXOS

Anexo 1	Cuestionario para guiar entrevista con los revisores fiscales	123
Anexo 2	Consentimiento informado compartido a los participantes	124

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo lo quiero dedicar a mi madre Amparo Henao, mi padre Aristóbulo Ramírez y mi hermano José Ramírez porque es una pequeña muestra de constancia, atributo que he capturado por mimetismo de ella y de ellos. Así que, si en algo soy constante es porque se trata de una réplica de sus acciones.

Comienzo por agradecer a la Universidad del Valle. Me formó como profesional y me formó como maestro, además, extracurricularmente, me formó para asumir, como lo plantea su misión, *“compromisos indelegables con el desarrollo de la región, la conservación y el respeto del medio ambiente y la construcción de una sociedad más justa y democrática”*.

Agradezco la energía que me transmitieron Eliana Franco, Rita Martínez, Alejandro Sánchez, Mauricio Rodríguez, Héctor Ortiz y Jhonny Grajales cuando les conté que había ingresado a la Maestría en Contabilidad. Esos golpes de aliento no se olvidan porque son invasivos, se quedan en la memoria y en el corazón. Agradezco el recibimiento que me hicieron el profesor Edilberto Montaña y la profesora Patricia González. Por cuenta de sus gestiones con la asistencia de docencia logré concentrarme en mi idea de investigación.

La profesora Patricia siempre apoyó mis intereses de estudio y sus observaciones motivaron a que el trabajo precisara una dimensión sociológica y latinoamericana. Muy importante agradecer a las personas que tuve cerca y con quienes siempre dialogué la idea que dio origen a este trabajo de investigación: Eliana Franco, Jairo Cuenú, Aura Quintero y Aída Calvo.

El apoyo de los profesores Mauricio Gómez y Rafael Franco también fueron decisivos, por lo tanto, les agradezco sobremanera. Quizá ellos no lo sepan, pero fueron evaluadores anónimos del proyecto de investigación que financió este estudio y sus recomendaciones permitieron dar un mejor rumbo a las ideas aquí presentadas.

Las cátedras de metodología de la investigación impartidas en la Maestría en Contabilidad y en el Doctorado en Administración también contribuyeron a la materialización de este logro, por lo tanto, agradecer a las profesoras Yaismir Rivera, Carmen Ocampo y Miryam Escobar, y a los profesores William Rojas, Olver Quijano y Julio Cesar Millán. Aprovecho también para agradecer especialmente al profesor William Rojas por sus guías metodológicas y

vitales, como alguna vez se lo dije, sin sus enseñanzas con la tesis del pregrado no hubiese alcanzado el rigor que requiere una investigación de posgrado.

Agradecer a mis amigos, colegas e instituciones que posibilitaron el trabajo de campo en Cali, Bogotá y Medellín. En Cali fue muy importante contar con el apoyo de la Universidad del Valle y la Universidad Libre. En Bogotá, la Universidad Nacional de Colombia y la Universidad Externado de Colombia me abrieron las puertas para la aplicación de entrevistas. También fue indispensable en Bogotá la ayuda de Aída Calvo, Jesús María Peña, Victoria Rodríguez, Mateo Bedoya y Kelly Gómez. En Medellín la Universidad de Antioquia y la Universidad de Medellín atendieron amablemente todas mis solicitudes y recibí fraternal atención por parte de Santiago Moreno, Camilo Laverde y Carlos Mario Ospina. Por supuesto agradecer a las y los 33 colegas que participaron en las entrevistas. También agradecer las sugerencias y claridades que recibí de las y los colegas de México y Argentina con la respuesta de los cuestionarios.

Si bien he mencionado en algunos párrafos a Eliana Franco, considero que no es suficiente el agradecimiento. Ella ha escuchado atentamente las angustias y el abatimiento que genera la problematización de nuestra realidad, por lo que su compañía ha sido decisiva, pues logra equilibrar la serenidad requerida para el pensamiento con la potencia de la mirada crítica que exige el espacio-tiempo actual. Mejor dicho, sin ella hubiese sido imposible.

Agradecer a las personas que han estado pendientes y siempre consultaron sobre el estado de avance de mis estudios en la Maestría, entre ellas: Jhon Jairo Cuevas, Natalia Escobar, Ximena Giraldo, Naila Flor, Juan Pablo Hincapié, Vilma Morales, Jony Acevedo, Ángela Suárez, Hernán Méndez, Tatiana Fúquene, Jhon Harvey Carvajal, Claudia Barrios, Johanna Henao, Rosaly Cruz, Dioni Ico, Karen Papamija, Andrés Henao, Juan Esteban Fuenmayor, Camilo Morcillo, Elizabeth Ortega, Yady Rivera, Sandra Acosta y Carlos Hoyos. Muchas gracias.

Finalmente, también agradecer a los evaluadores de este trabajo de investigación, la profesora Bibiana Rendón y el profesor Jhon Montaña. Así mismo agradecer al programa académico de Maestría en Contabilidad, a su director Edinson Caicedo y a la secretaria Leydi Muñoz por la gestión diligente de los procesos.

INTRODUCCIÓN

Por lo general, al presentarse escándalos financieros donde existió manipulación contable se observa el descontento en algunos actores sociales con las figuras de control latino y surgen preguntas como: ¿dónde estaba el revisor fiscal/comisario/síndico cuando se practicó la manipulación? ¿por qué no hubo denuncia? Pues bien, esta tesis tiene por objetivo comprender cómo se ha configurado la ambivalencia en el control latino, buscando precisamente identificar y analizar las contradicciones de su labor, que en ocasiones lo llevan a silenciar los actos de manipulación, o ejecutar un ejercicio de control sin efectividad.

Las contradicciones en las figuras del control latino se presentan porque la defensa objetiva del interés público y privado es compleja, ya que entre dichos grupos los intereses son conflictivos. Mientras que para el interés público todo estará en orden cuando la actividad empresarial actúe de manera socialmente responsable, para los intereses de los propietarios habrá orden cuando no exista fraude y los ingresos estén incrementándose.

El control latino comenzó a ser conflictivo, y con ello ambivalente, desde su llegada a Colombia, México y Argentina a finales del siglo XIX, cuando estos países crearon la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura, respectivamente, con el fin de proteger (controlar) dos grupos de intereses, los públicos y los privados.

Con esto en mente, el siguiente trabajo de investigación se propone primero describir los rasgos teóricos, conceptuales, contextuales y legales, que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino. Para ello se realiza la explicación de la teoría sociológica comprensiva y se plantean las características relativas a la ambivalencia sociológica y situacional. Se sigue luego con el marco conceptual, donde queda planteada la relación entre contabilidad y control con la idea de registrar las particularidades del control latino y su ubicación social-institucional en Colombia, México y Argentina. Finalmente, se profundiza, contextual y legalmente, en la evolución disciplinal de la contabilidad y en el desarrollo institucional de la profesión contable hasta que alcanzaron su doble rol privado/público.

Una vez desarrollado el marco referencial donde se da respuesta a los rasgos que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino, se realiza una identificación y un análisis de las contradicciones presentes en la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura.

La identificación de las contradicciones se realiza a través de un análisis de contenido cualitativo practicado a ocho textos académicos, y el análisis de las contradicciones se elabora teniendo en cuenta las versiones orales de los profesionales que han operado dentro de las figuras de control latino mencionadas. Las versiones orales fueron transcritas y también se les aplicó la técnica de análisis de contenido cualitativo. Para este análisis se realizaron 33 entrevistas semiestructuradas a revisores fiscales, cinco encuestas a comisarios y una encuesta a un síndico.

Una vez sistematizados los resultados de esta investigación se logra apreciar que las figuras de control latino estudiadas presentan contradicciones que generan en el profesional contable una suerte de incertidumbre con respecto de su independencia.

Esta ambivalencia evidenciada se presenta de diferentes maneras, se visualiza i) en términos institucionales-normativos, ii) en las relaciones cara a cara de los profesionales con los demás roles directivos de las organizaciones, iii) en el quehacer situacional del trabajo de control que ejecutan las figuras de control latino y se da iv) en el transcurso vital y profesional de quienes ejercen las figuras estudiadas.

Este es un trabajo cualitativo-deductivo que de forma secuencial procura tratar una preocupación del orden latinoamericano, con la idea de pensar en las dificultades concretas que los revisores fiscales, comisarios y síndicos perciben en el desarrollo de sus funciones. Es necesario configurar el estado actual de los conflictos asociados a tales figuras para demandar un fortalecimiento institucional e intersubjetivo de las mismas. Al final del trabajo también se puede encontrar un acápite de limitaciones y futuros estudios.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El control latino es una vertiente de control que opera en Colombia, México, Argentina, Chile, Venezuela y Ecuador. Para el caso de Colombia, México y Argentina el control latino presenta un origen que se remonta a las últimas décadas del siglo XIX, momento histórico donde estos países reglamentaron la operación de las sociedades anónimas.

Al control latino en Colombia se le conoce como Revisoría Fiscal, en México se le llama Comisaría y en Argentina se le denomina Sindicatura. Desde su origen, estas figuras de control latino se proponen fiscalizar las actividades empresariales con el fin de brindar imparcialidad y objetividad a la información contable, es decir que buscan reducir la incertidumbre a partir del establecimiento del orden.

A pesar de tener un origen estatal, con claras intenciones de intervención, estas figuras de control comenzaron siendo financiadas por las sociedades anónimas. Esto condujo a la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura hacia la necesidad de salvaguardar dos grupos de intereses, por un lado, los depositados por el estado y la sociedad, y, por otro lado, los que provenían de los propietarios de las sociedades anónimas.

De este modo, el control latino ha representado tanto los intereses públicos como los intereses privados, y su labor ha sido mantener el orden sin que un interés en particular esté por encima del otro, lo que puede resultar conflictivo y contradictorio.

Se ha manifestado que, al comienzo de sus operaciones, el control latino reflejaba con más fuerza su labor interventora (pública), pero que, con el despliegue de la globalización, en términos de la liberación y la desregulación económica, comenzó a tener más participación la vigilancia de los intereses privados.

Cuando un estatus social, como el que posibilita la institución del control latino, se encuentra permeado por dos grupos de intereses contradictorios, se argumenta que tanto el estatus social como la misma institución presentan un carácter de ambivalencia porque están siendo asociados a dos categorías contradictorias y conflictivas. Mientras el Estado y la sociedad esperan del control latino un ejercicio de control centrado en la responsabilidad social, por otro lado, los propietarios del capital esperan un control que disminuya el fraude y coadyuve

al incremento de sus ingresos, lo que puede conducir al detrimento de la imparcialidad y la objetividad en el trabajo de control.

Ya se han determinado un conjunto de fuentes de ambivalencia sociológica y situacional, también llamadas clases, causas o tipos de ambivalencia, desde las cuales se identifican las razones que originan el carácter ambivalente de un objeto o suceso. Al relacionar las fuentes de ambivalencia con el control latino, se tiene la oportunidad de explorar en detalle lo que ocurre con el revisor fiscal, comisario y síndico frente al conflicto que implica desenvolverse en un ejercicio donde interviene el interés público y privado.

Hasta el momento no se han realizado estudios que propongan agrupar las contradicciones en la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura desde la categoría analítica de la ambivalencia sociológica y situacional. Esto no quiere decir que en la literatura no se haya reflexionado sobre dichas contradicciones, al contrario, existen diversidad de trabajos académicos donde se ponen de manifiesto las razones y las consecuencias de que en el control latino se encuentren dos grupos de intereses contradictorios. Además, en algunas conversaciones que el autor de esta investigación ha tenido con revisores fiscales, se ha logrado percibir en ellos cierta preocupación por los dos roles que cumplen, el público y el privado.

En consecuencia, la configuración de la ambivalencia en el control latino se podrá ver reflejada en el estudio de las contradicciones que hasta ahora se han expresado académicamente (artículos científicos), y también se podrá encontrar en las versiones orales que puedan manifestar los revisores fiscales, los comisarios y los síndicos¹ sobre los conflictos que ellos reconocen de acuerdo a las fuentes de ambivalencia recuperadas.

Sintetizando, el autor de esta investigación al querer comprender la forma como se ha configurado la ambivalencia sociológica en el control latino, identifica en la literatura las contradicciones en las figuras del revisor fiscal, la comisaría y la sindicatura para poder saber cuáles son las fuentes de ambivalencia relacionadas a la categoría sociológica y situacional.

¹ Solamente se entrevistaron a los revisores fiscales por cuestiones logísticas y de alcance. Sin embargo, se compartió un cuestionario, más simplificado y preciso, a profesionales que se desempeñan como comisarios en México y síndicos en Argentina, para que ellos nos envíen sus impresiones sobre las contradicciones en las figuras de control que desempeñan.

Una vez articuladas las fuentes de ambivalencia con las categorías mencionadas, se espera analizar la percepción (opinión) de algunos revisores fiscales, comisarios y síndicos, sobre el carácter ambivalente del control latino. Fue necesario primero hacer la identificación de las fuentes de ambivalencia, para que el cuestionario aplicado a los participantes lograra captar asuntos relacionados a las fuentes de ambivalencia y sus respectivas categorías.

En esta investigación intervienen dos objetos de estudio, el control latino y la ambivalencia, como también intervienen dos unidades analíticas, la literatura donde se expresan las contradicciones del control latino, y las versiones de revisores fiscales, comisarios y síndicos donde opinan sobre sus maneras de ver la contradicción del control latino. Objetos de estudio y unidades analíticas se relacionan para dar cuenta del problema a analizar en esta investigación (Ver figura 1).

El interrogante de investigación que consolida la preocupación del autor se establece así: ¿Cómo se ha configurado la ambivalencia sociológica y situacional en el control latino a partir del estudio de las contradicciones en la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura? Al final de esta tesis, en los resultados y las conclusiones, se procura evidenciar la respuesta al interrogante planteado.

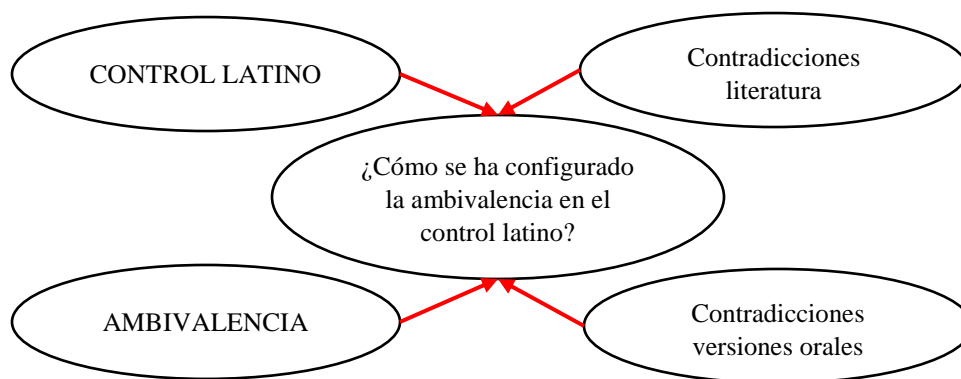


Figura 1. La figura muestra la relación entre objetos de estudio y unidades analíticas en el problema de investigación. Fuente: autoría propia.

2. OBJETIVOS

2.1.Objetivo general

Comprender cómo se ha configurado la ambivalencia sociológica y situacional en el control latino, a partir del estudio de las contradicciones de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura.

2.2.Objetivos específicos

- a) Describir los rasgos teóricos, conceptuales, contextuales y legales que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino.
- b) Identificar las contradicciones plasmadas en los textos académicos donde se abordan las figuras de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura desde el marco de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional.
- c) Analizar las contradicciones expresadas (versiones orales) por revisores fiscales, comisarios y síndicos a partir de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional.

3. ESTADO DEL ARTE

Tratar la ambivalencia es hacer mención a la “posibilidad de referir un objeto o suceso a más de una categoría” (Bauman, 2005, p.19). Por ejemplo, cuando alguien consume un producto que le gusta sobremanera y no le aporta beneficios para su salud. Aunque la persona reconoce lo perjudicial que puede ser el alimento que consume, no puede dejar de consumirlo porque la fuerza del deseo se equipara a la fuerza del rechazo. Así como puede existir ambivalencia en los hábitos alimenticios, también puede presentarse ambivalencia en otras dimensiones sociales y del sujeto.

A continuación, se presentan una serie de antecedentes con la idea de responder desde qué perspectiva y enfoque ha sido abordado el tema de la ambivalencia, y luego se identifican algunos trabajos que abordan la ambivalencia como objeto de estudio para la investigación contable.

Los artículos recuperados y descritos en este acápite fueron consultados en dos motores de búsqueda, *EBSCO Discovery Service* y *Google Scholar* utilizando las siguientes palabras clave: Ambivalencia, *Ambivalence*, Ambivalencia Contable, *Accounting Ambivalence*, Ambivalencia Revisor Fiscal, Ambivalencia Control, *Control Ambivalence*. Una vez caracterizado el tema de la ambivalencia se espera dar cuenta de sus vacíos para saber cuál es la contribución teórica y empírica de este trabajo de investigación.

De acuerdo con la búsqueda de antecedentes practicada, se tiene que la ambivalencia ha sido un tema estudiado por dos saberes, el psicológico y el sociológico. Por el lado de la psicología, se puede encontrar que la ambivalencia se estudia desde el punto de vista actitudinal.

Dentro de la psicología existe una línea de investigación denominada psicología social que adelanta trabajos sobre ambivalencia actitudinal. Cuando una actitud es ambivalente es porque su disposición de ánimo se manifiesta en dos direcciones opuestas, así pues, la actitud de un ciudadano frente al Estado de Bienestar o frente al Estado Neoliberal (Noya, 1999) será ambivalente cuando su disposición de ánimo se manifieste con la misma intensidad para ambas clases de Estado.

Algunos trabajos que abordan la ambivalencia actitudinal desde la psicología social han comprendido las siguientes temáticas: los niveles de ambivalencia en las actitudes frente a la meritocracia, la igualdad y el Estado de Bienestar en España (Noya, 1999); la relación existente entre valores de ambivalencia y elaboración de mensajes persuasivos (Briñol *et al.*, 2004); y el reconocimiento de una estructura actitudinal ambivalente con el fin de evaluar la práctica abortiva (García, 2012).

Los trabajos adelantados desde la psicología social aquí referenciados, se caracterizan por construir índices que permiten medir la intensidad de las actitudes ambivalentes, es decir, son trabajos que abarcan la dimensión objetiva de la realidad, por lo que parten de una perspectiva post-positivista y comprenden un enfoque de investigación cuantitativo. La investigación psicológica para el análisis de la ambivalencia es densa y registra altos niveles de producción. Caso contrario ocurre con el estudio de la ambivalencia que se realiza a través del campo sociológico.

Una causa que puede justificar el dominio psicológico en los estudios sobre ambivalencia es porque esta disciplina, por medio de Freud a comienzos del siglo XX, fue la primera en reconocer la ambivalencia del ser humano (Merton, 1980). Mientras la psicología lleva trabajando el tema por más de un siglo, la sociología solo reconoció su importancia hasta 1970 (Merton, 1980), lo cual indica que la ambivalencia sociológica es reciente y aún registra un esfuerzo por construir sus bases teóricas (Romero, 2016).

Sí existen diversos trabajos sociológicos para el análisis de la ambivalencia, pero al carecer de una teoría general, algunas de estas investigaciones difieren en términos ontológicos, epistemológicos y metodológicos (Romero, 2016).

Ahora bien, en este trabajo de investigación el acercamiento sociológico a la ambivalencia es determinante, en una mayor proporción que el acercamiento psicológico, porque las investigaciones contables donde se estudia la ambivalencia son de corte sociológico. La academia contable que aborda el tema de la ambivalencia, presenta mayor compatibilidad con la sociología porque reconoce el saber contable como un saber social. Dicho en otras palabras, los estudiosos de la contabilidad hacen mención a la ambivalencia desde las ciencias sociales porque consideran que el saber contable se encuentra condicionado por las necesidades y los problemas contenidos en las acciones humanas (Gil, 2004).

En la búsqueda realizada se recuperaron seis trabajos en donde se relaciona la ambivalencia sociológica con el saber contable. A continuación, se describen de forma sucinta. A) McNair (1991) planteó que las firmas internacionales de contabilidad y auditoría promovían un comportamiento ético ambivalente debido al conflicto presente en la relación costo y calidad del servicio. B) Buchheit, Pasewark y Strawser (2003), realizaron una re-evaluación al comportamiento ético ambivalente evidenciado por McNair (1991), y encontraron que el cambio cultural en las firmas había reducido la presión hacia el comportamiento ético ambivalente. C) Ospina (2003) identificó que la ambivalencia profesional contable, expresada en el doble rol público y privado del contador, no estaba tratada en el código de ética profesional, por lo que recomendó concientizar al estudiante de contaduría pública sobre su doble compromiso con los intereses económicos del empleador y con el bienestar y el desarrollo social, para que actúe desde un arreglo ético democrático. D) Ahrens (1997) explica que los procesos organizacionales no se gestionan solamente con el uso de la información contable formal (escrita), sino que en múltiples escenarios la información contable se conversa para gestionar un caso en particular, de modo que, es en la conversación donde se puede apreciar con mayor detalle la precariedad y la ambivalencia de la información contable. E) Davie (2000) evidenció que la contabilidad se auto-reproduce cuando se presenta la interacción entre el efecto político de la ambigüedad, las suposiciones contables para reducir la ambivalencia y las ambigüedades inherentes en el lenguaje contable. F) Kosmala y Herrbach (2006) identifican la ambivalencia que se construye en las identidades profesionales promovidas por las *Big Four* (cuatro grandes firmas de contabilidad y auditoría), y concluyen que la ambivalencia permite el distanciamiento más o menos cínico de los profesionales con las estructuras reguladoras de su entorno.

Como se puede apreciar, los investigadores contables han realizado estudios donde abordan el tema de la ambivalencia sociológica para analizar: la *ética profesional* (Buchheit *et al.*, 2003; McNair, 1991; Ospina, 2003), la *utilidad de la información contable* (Ahrens, 1997), el *carácter epistemológico de la contabilidad* (Davie, 2000) y la *formación de identidades profesionales* (Kosmala y Herrbach, 2006). Estos trabajos se caracterizan por su familiaridad con la dimensión subjetiva de la realidad, por lo que su perspectiva es constructivista y conciben un enfoque de investigación cualitativo.

Basados en estas recuperaciones se puede afirmar que la academia contable hasta ahora no se ha procurado analizar el control latino bajo la óptica de la ambivalencia sociológica y situacional.

En la investigación contable sí existen trabajos que de manera directa han sustentado que el control latino persigue dos intereses opuestos, y por tanto evidencian una serie de contradicciones en la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura. Sin embargo, dichos trabajos no se documentan como antecedentes o estudios previos porque se abordan en el desarrollo empírico de la investigación como parte de las unidades analíticas, pues es a partir de dichas contradicciones expresadas por estos autores que se identifica cómo se ha configurado del carácter ambivalente en el control latino.

Una contribución de esta investigación se centrará en el aspecto teórico, ya que a la fecha no se ha realizado un ejercicio que permita documentar la ambivalencia en el control latino. De la misma forma, se espera plasmar en este trabajo una contribución empírica que se visualizará en dos vías, por un lado, el alcance latinoamericano de la investigación y, por otro lado, la recuperación de las contradicciones registradas en la literatura y en las versiones orales de los revisores fiscales, comisarios y síndicos, pues aún no se han socializado en la investigación contable.

4. JUSTIFICACIÓN

Será importante realizar esta investigación para comprender las causas que llevan al ejercicio ambivalente del control latino. Hasta el momento se han expresado una serie de contradicciones en las figuras del control latino, pero están separadas y no se complementan, por lo tanto, la idea con el trabajo es generar nuevo conocimiento dando una idea global de las contradicciones, pero desde una base interpretativa que las integre. Esta base es la ambivalencia sociológica y situacional.

Desde hace algunos años, los organismos normalizadores de la profesión contable han pretendido reformar las figuras del control latino, precisamente por las contradicciones que le son propias, pero estas reformas han sido objeto de múltiples discusiones, porque en ocasiones han sido lideradas por profesionales que desean privilegiar un grupo de interés en particular.

Así pues, este trabajo también se constituye en una fuente de consulta para reconocer los conflictos que gravitan en el control latino y así coadyuvar a la materialización de propuestas que busquen reforzar su institucionalidad como modalidad de control clave a la hora de establecer la objetividad y el orden contable.

También se espera que el acercamiento a la ambivalencia que se realiza en el trabajo invite al abordaje de otros temas contables donde se presente el carácter ambivalente. Sería interesante que la academia contable latinoamericana adelantara más trabajos en este campo del conocimiento debido a que, según el estudio de antecedentes, la investigación contable que ha trabajado el tema de la ambivalencia sociológica presenta una tradición anglosajona.

Finalmente, el trabajo también busca tener un impacto a nivel educativo, con la idea que sea incorporado en las clases de revisoría fiscal unas sesiones donde se le presenten a los estudiantes los resultados de esta investigación, y con ello potencializar la formación de los futuros contadores públicos.

Ahora bien, lo dicho hasta aquí tiene relación con el por qué de esta investigación en términos académicos, profesionales y pedagógicos. En adición a lo anterior, se agrega a esta justificación lo que motivó al autor de este texto a realizar un trabajo donde se comprendiera

el carácter ambivalente del control latino. Se suma este relato entendiendo que toda razón de ser de la investigación está motivada y atravesada transversalmente por las historias, las experiencias y las interacciones de los investigadores. Lo que sigue será escrito en primera persona.

Estuve vinculado cerca de dos años a una firma de contadores públicos con alcance local que opera bajo la membresía de una firma multinacional. Esta fue mi primera experiencia en el campo profesional de la contaduría pública y especialmente de la revisoría fiscal, puesto que mi trabajo se desarrolló con el equipo de auditoría y aseguramiento de la firma.

Los primeros trabajos a mi cargo estuvieron llenos de inquietudes e incertidumbres. Lo que estaba viendo en las realidades organizacionales poco se correspondían con los casos y las dinámicas pedagógicas que había recibido en la universidad, particularmente en las cátedras de control y auditoría. El desconocimiento que hablo tiene que ver con los temas específicos del quehacer del revisor fiscal, puesto que los elementos generales, digamos, en términos conceptuales y legales estaban claros. En ese sentido, muchos asuntos propios del ejercicio de control de fiscalización debí aprenderlos en las dinámicas que me presentaba la firma con la cual trabajaba. Esto me parecía contradictorio, pensaba que no debería de ser así.

En el ejercicio diario de mi trabajo debí encontrarme con varias experiencias que originarían más preguntas que respuestas. El relacionamiento con los colegas con los cuales compartía mi trabajo y el relacionamiento con los miembros directivos y propietarios de las empresas, me daban la idea de estar en un escenario donde prevalecía el desconocimiento, puesto que algunos colegas me preguntaban cosas que para mí eran obvias y algunos integrantes de las organizaciones me hacían solicitudes que no tenían nada que ver con mis funciones en el ejercicio de la revisoría fiscal. De nuevo, pensaba que ese desconocimiento no tenía por qué estar ocurriendo y así se iban sumando más contradicciones.

En el campo de la revisoría fiscal el desarrollo de pruebas y revisiones es el día a día. Muchas de ellas exigen sobremanera la capacidad analítica de los profesionales, es decir que demandan tiempo, paciencia y concentración. Pues bien, las contradicciones que seguí percibiendo tienen que ver precisamente con el desarrollo rutinario de la revisoría fiscal, en especial durante las temidas épocas de los llamados cierres o finales. Durante estos lapsos tuve que hacer revisiones a la carrera, practicar muchos yo-con-yo, es decir, pruebas de

documentación que servían para validar la existencia de algunos rubros en los estados financieros, pero que no hacían una revisión extensa y detenida del fenómeno que se quería controlar. Recuerdo mucho una prueba a un cuatro de mando integral, al cual solamente se le verificó que las cifras que citaba fueran tomadas de libros contables, ¿en serio? ¿solamente cruzar cifras? Yo pensaba: si más bien solicitamos estos y estos documentos y hacemos una revisión de los costos... y, rápidamente se presentaban interrupciones donde me decían: no tenemos tiempo, esa es una revisión que no nos corresponde, esa empresa hace las cosas bien, etc. Más y más contradicciones.

No me olvido de una situación que, aunque no presenta una relación directa con lo que estoy procurando explicar, si tiene mucho de paradójico. Cuando finalicé mis servicios profesionales con la firma, la liquidación que me hicieron les quedó mal hecha. Es curioso porque una organización que se reconoce en el medio por ejecutar control y hacer las cosas bien, pues no es capaz de liquidar a su personal con las directrices legales del código sustantivo del trabajo. Puede parecer que no tiene relación, pero muy en el fondo demuestra lo que ocurre al interior de las organizaciones y esto también siguió sumando a las contradicciones con las que salí de la firma.

Dejé la firma y me vinculé a la Universidad del Valle como asistente de docencia. Avancé durante la etapa escolarizada de la maestría con muchas preguntas, todas vinculadas a las contradicciones que he narrado. Las lecturas que comencé a realizar iban buscando, entre líneas, posibles respuestas a mis inquietudes, muy al estilo Zuletiano. Sabía que algo podía encontrar en Ulrich Beck y en Michael Power.

Comencé a construir los puentes, pero nada, el foco no se aclaraba, se me aparecía más el campo de la auditoría que el de la revisoría. Cuando, de repente, en una idea que venía trabajando en Beck sobre las *instituciones zombie*, vi una cita que hace Beck a Zygmunt Bauman, específicamente a un artículo suyo de 1991 titulado *Modernity and Ambivalence*. Aquí fue donde todo comenzó a tener claridad. Las contradicciones que había presenciado se iban ubicando en un mapa cognitivo que recién comenzaba a descubrir gracias a Bauman, y a Beck por supuesto.

A partir de ahí el descubrimiento fue completo y la motivación por hacer esta tesis se hizo cada vez más fuerte. Una vez ubicado el concepto de ambivalencia pude encontrar los valiosísimos trabajos de Noya, Merton, Romero, y otros.

5. METODOLOGÍA

La metodología se divide en seis acápite, en los dos primeros se describe el tipo de estudio y el método que se aplica en esta investigación. Los tres siguientes están compuestos por la exposición de las fuentes, las técnicas y las fases de la investigación. Finalmente, en el sexto acápite, se presentan las consideraciones éticas para dar cumplimiento con lo estipulado en la Resolución No. 8430 de 1993.

Con base en el tipo de estudio y el método de investigación se procuran aclarar los fundamentos paradigmáticos que orientan el proceso de la investigación, mientras que, con las fuentes, las técnicas y las fases se precisa el diseño del proceso, el cual guarda coherencia con el paradigma definido en los dos primeros acápite.

5.1. Tipo de estudio

Este trabajo busca comprender cómo se ha configurado la ambivalencia en el control latino a partir del estudio de las contradicciones de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura. El tipo de estudio comprensivo que se espera realizar, está instalado en el paradigma de investigación interpretativo (Burrell y Morgan, 1979; Rodríguez, Gil y García, 1996).

El autor de esta tesis considera prioritario realizar un ejercicio de comprensión desde la óptica interpretativa porque acepta que la realidad es una construcción social creada por los seres humanos de manera intersubjetiva, es decir que la “realidad” de las cosas es relativa ya que solo es real para una localidad específica (Rivas, 2015).

Desde esta mirada, un mismo objeto puede generar apreciaciones diferentes dependiendo del público. Es necesario abordar esta investigación a partir de la comprensión, con el fin de reconocer de manera amplia las diferentes versiones académicas y orales presentes en la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura sin que ninguna de ellas se considere mejor o peor.

Realizar un estudio comprensivo implica ver la relación entre investigador y sujeto investigado desde el interaccionismo, porque quien investiga hace parte de la misma realidad circundante del sujeto investigado (Rivas, 2015). El investigador de este trabajo en algún

momento realizó labores de revisoría fiscal, como quedó plasmado en la justificación, eso permite que no se considere al sujeto investigado como un “otro” ajeno al investigador, sino que, al contrario, se le considera cercano debido a las asunciones, valores y creencias compartidas sobre el mismo objeto de estudio.

5.2.Método de investigación

Una característica esencial de los trabajos que buscan interpretar para comprender los fenómenos, es su adhesión a la dimensión subjetiva de la realidad, es decir que no están buscando resultados generalizables ni prescriptivos (Burrell y Morgan, 1979).

En sintonía con lo anterior, el método de investigación a seguir es el deductivo porque a partir de él “se inicia con una premisa general o una declaración universal y [se] termina con una singular” (Rivas, 2015, p.20). En esta investigación se estudia de forma general el control latino y la ambivalencia sociológica con la intención de mirar un fenómeno singular materializado en las contradicciones de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura.

El fenómeno singular que se identifica y analiza, por ser relativo, puede variar según la ubicación, el contexto y la educación de la persona, de ahí que sería complejo intentar generalizar o prescribir un patrón de ambivalencia en el control latino. Diferente a lo anterior, con los resultados del trabajo sí se pueden realizar suposiciones sobre la ambivalencia evidenciada en profesionales con características similares a los entrevistados. Esto es posible porque cada profesional construye un sentido a partir de sus experiencias cotidianas, por lo tanto, metodológicamente, la investigación comprensiva busca auscultar el sentido de las acciones humanas (Rodríguez, *et al*, 1996).

5.3.Fuentes de investigación

Este trabajo utiliza fuentes de investigación primarias y secundarias. Las fuentes de investigación requeridas para alcanzar los dos primeros objetivos específicos del trabajo fueron secundarias y la fuente utilizada para el tercero objetivo específico fue la primaria.

En el primer objetivo específico, como se realizó una descripción de los rasgos teóricos, conceptuales y contextuales que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino, el insumo principal de información estuvo concentrado en libros, capítulos de libros, artículos

y ponencias que permitieron relacionar el tema del control latino y la ambivalencia sociológica.

En el segundo objetivo específico se tiene en mente realizar una identificación de las contradicciones en la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura desde el marco de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional, lo que exigió practicar un análisis de contenido a los artículos científicos donde la comunidad académica expresa lo que a su juicio son las contradicciones de las figuras mencionadas.

Ya en el tercer objetivo específico se hace necesario construir información, lo que llevó a la elaboración de fuentes primarias, debido a que en este objetivo se analizó el contenido de las expresiones orales manifestadas por el revisor fiscal, el comisario y el síndico, con la idea de identificar las contradicciones, teniendo en cuenta las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional.

5.4.Técnica de investigación

La técnica de investigación que se aplica es el análisis de contenido cualitativo tratado por Andréu (2001). Se analizaron dos tipos de textos. Para dar cumplimiento al segundo objetivo específico, se trabajó con textos contenidos en artículos de investigación, y los textos que se analizaron para alcanzar el tercer objetivo específico fueron las transcripciones de las entrevistas aplicadas a los revisores fiscales, y las transcripciones de los cuestionarios que respondieron los profesionales de México y Argentina que han actuado como comisarios y síndicos, respectivamente.

Como se puede observar, se realiza un análisis a dos textos diferentes, uno es un texto académico y el otro es un texto que contiene la percepción de los profesionales, en ese sentido, se es consciente de que ambos textos están situados en lugares de enunciación diferentes, por ello, la idea con este análisis es lograr un complemento entre dichos textos.

Como la idea es lograr compaginar estas unidades de análisis, se procuró rescatar la esencia de cada texto, que para el caso del texto académico su esencia sería la lógica y la sistematización y para el caso del texto oral, producto de la transcripción de la entrevista, sería la espontaneidad y la libre opinión.

Dicho lo anterior, el diseño del análisis de contenido cualitativo contiene los siguientes elementos, basado en Andréu (2001): i) Esquema teórico, ii) Tipo de muestra, iii) Sistema de códigos, y iv) Control de calidad.

Dentro del esquema teórico se han definido como objetos de estudio el control latino y la ambivalencia sociológica. El tipo de muestra está orientada a garantizar la cantidad (saturación) y la calidad de la información, por ende, el muestreo realizado fue intencional y se orientó bajo una modalidad opinática, es decir que el autor seleccionó los textos y las personas “siguiendo criterios estratégicos personales: conocimiento de la situación, facilidad, voluntariedad, etc.” (Andréu, 2001, p.25). Que la muestra sea intencional y que se oriente bajo la modalidad opinática no quiere decir que no haya criterios para la selección de los textos académicos y de las personas consultadas.

Para el caso de los textos académicos, el muestreo se realizó siguiendo una búsqueda en los motores de *EBSCO Discovery Service* y *Google Scholar*, utilizando las siguientes palabras clave: control latino, revisoría fiscal, revisor fiscal, comisaría, contaduría, comisario contador, síndico y sindicatura. Para su selección se tuvo en cuenta que: i) no tuvieran una antigüedad mayor a cinco años, ii) presentaran disponibilidad de consulta, iii) se centraran en una de las figuras del control latino, ya sea, revisor fiscal, comisario o síndico, y iv) expusieran contradicciones en el ejercicio que practican las figuras del control latino.

Frente a las personas entrevistadas y consultadas se realizaron varias precisiones dependiendo la figura. Así, por ejemplo, a los revisores fiscales se les practicó una entrevista semi-estructural². El único criterio para que un revisor fiscal participara en la entrevista era que hubiese sido o actualmente sea revisor fiscal. Esto se hizo así con el fin de poder entrevistar un conjunto diverso de profesionales, entre los cuales lograran estar quienes recién comienzan su ejercicio, como también lograran entrar los profesionales con varias décadas de experiencia. Por este mismo lado, se procuró que participaran tanto profesionales con posgrado y sin posgrado, y profesionales revisores fiscales que son profesores.

² El cuestionario (preguntas que guiaron la entrevista) se adjunta a esta tesis como Anexo 1. Adicionalmente se adjunta, como Anexo 2, el consentimiento informado compartido a los participantes, debidamente autorizado por el Comité de Ética de la Universidad del Valle.

Se ha dicho que la muestra es intencional, esto se debe a que los revisores fiscales son profesionales que cuentan con poco tiempo para atender entrevistas, por lo tanto se buscó acceder a ellos por medio de las universidades colombianas que contaran con programas de posgrado en contabilidad y afines, entre estas, con las que se logró establecer contacto fue con la Universidad del Valle, la Universidad Libre sede Cali, la Universidad Nacional de Colombia sede Bogotá, la Universidad Externado de Colombia, la Universidad de Medellín y la Universidad de Antioquia.

Esto facilitó las entrevistas con los profesionales porque con algunos de ellos, matriculados a programas de posgrado en contabilidad y afines, se logró agendar las citas al interior de los campus universitarios. Sin embargo, también se entrevistaron profesionales por fuera de las universidades, en ese sentido, en ocasiones el autor de este trabajo debió desplazarse hasta las oficinas de trabajo o los hogares de los revisores fiscales. La idea siempre fue tener el lugar y el ambiente adecuado para realizar la entrevista.

Se buscó también tener un panorama amplio de revisores fiscales, por ende, los entrevistados fueron: 10 de Cali; 11 de Bogotá; y 12 de Medellín, para un total de 33 entrevistados. La propuesta fue contar con mínimo 10 entrevistados en cada ciudad. El criterio para la elección de la ciudad fue por habitantes, así pues, se trató de visitar las ciudades de Colombia con más de 2.000.000 de habitantes.

Ahora bien, para el caso de los comisarios en México, se elaboró un cuestionario con seis preguntas que guardan estrecha relación con las preguntas formuladas a los revisores fiscales y adjuntadas en este trabajo dentro del Anexo 1. Este cuestionario, debido a las distancias entre Colombia y México, se diseñó en un formulario de *Google* y se les compartió a los profesionales el *link*³ que dirigía a las preguntas.

Dentro de este formulario también se agregó el consentimiento informado, situado en el Anexo 2., el cual debía leer el participante y aceptar su contenido. La forma de acceder a estos profesionales se realizó de dos formas, una fue de manera personal, cuando el autor de esta tesis presentó una ponencia en el Congreso Internacional de Contaduría, Administración

³ Aquí se relaciona el *link* del formulario de *Google* donde quedaron las preguntas practicadas a los comisarios: <https://forms.gle/FvrudJZd98uv2Xp9A>

e Informática realizado por la Universidad Nacional Autónoma de México, y la otra forma fue a través de correos electrónicos dirigidos a profesores de distintas universidades, a profesionales de firmas de auditoría y a las agremiaciones profesionales de México.

El caso de los síndicos en Argentina fue similar a los comisarios en México. También se elaboró el cuestionario con cinco preguntas, obedeciendo a las mismas precisiones del cuestionario del comisario, y se diseñó en un formulario de *Google*, el cual se compartió el *link*⁴ por medio de correo electrónico a profesores, profesionales de firma internacional y agremiaciones profesionales.

El único criterio para que participaran comisarios o síndicos era que hubiesen ejercido estas figuras o las ejercieran en la actualidad, o que también hubiesen sido auditores externos o en la actualidad lo fueran. Se permitían ambas figuras debido a que la regulación de estos países permite que comisario y auditor externo, y, síndico y auditor externo sean compatibles. De parte de los comisarios se recibieron cinco respuestas y en el caso de los síndicos solo se registró una respuesta.

Ahora bien, volviendo a los elementos del análisis de contenido planteados por Andréu (2001), el sistema de códigos en esta tesis pertenece al tipo teórico, resultado del marco teórico, conceptual y contextual de la investigación, y su codificación se realiza de forma deductiva. En el análisis de contenido, el control de calidad tiene una relación directa con los resultados de la investigación, con ellos se espera argumentar que dichos resultados tienen calidad en la medida que, bajo la misma metodología puedan conducir a resultados similares.

5.4.1. Aspectos metodológicos en el análisis de contenido

A continuación, se realiza una descripción de los procesos que se siguieron con las dos unidades de análisis de este trabajo: los textos académicos y las versiones orales de los participantes, para la aplicación del análisis de contenido.

Respecto a la revisión de los artículos que cumplieran los cuatro lineamientos mencionados en el acápite anterior, debe decirse que, cada artículo se leyó en su totalidad, y se extrajeron

^{4 4} Aquí se relaciona el *link* del formulario de *Google* donde quedaron las preguntas practicadas a los síndicos: <https://forms.gle/tyccgxwoZRFVF3dD9>

del texto las citas textuales donde su autor/a menciona una contradicción. A cada cita extraída se le asignó una fuente de ambivalencia que podía ser sociológica o situacional. Luego se agruparon las contradicciones para cada figura del control latino y se procedió al análisis teniendo en cuenta las fuentes comunes de ambivalencia sociológica o situacional. Aunque las fuentes y las categorías de ambivalencia fueron determinadas *a priori*, en el análisis de contenido fue posible hallar categorías de análisis emergentes que se presentan en los resultados de este trabajo.

En lo que tiene que ver con las versiones orales, primero se realizó su transcripción al procesador de texto Word y luego se pasó a una matriz en Excel. En la matriz, se volvió a leer cada una de las intervenciones y se les practicó una síntesis, es decir, se generó otro texto, un metatexto, donde el autor de este trabajo capturó las principales ideas que expresaron los entrevistados. Esto se realizó con el fin de tener una idea resumida, coherente y precisa de cada intervención. Sobre el metatexto generado se determinaron las elecciones de los participantes y también se establecieron los criterios desde donde los participantes soportaron o argumentaron sus elecciones.

Cada una de las 13 preguntas aplicadas en las entrevistas plantean tres elecciones. Por ejemplo, en el caso de la pregunta número dos se le indaga al participante si considera que pueda existir pérdida de independencia debido a los honorarios que liquida la empresa, de esta manera, el participante tenía tres opciones, 1) decir que existe pérdida, 2) que no existe pérdida, o 3) que existe y no existe pérdida al mismo tiempo. Ahora, algunos entrevistados soportaron o argumentaron sus elecciones, dichos soportes fueron los que se tuvieron en cuenta como criterios. Las elecciones y los criterios fueron agrupados y se establecieron relaciones entre las respuestas de los participantes, y al final se leyeron dichos vínculos a la luz de las categorías de ambivalencia sociológica y situacional. Igual que con el análisis de los textos, en este proceso surgieron varias categorías de análisis emergentes.

5.5.Fases de investigación

Las fases de investigación ilustran cómo se relacionan los objetivos específicos, las fuentes de investigación, la técnica de investigación y los resultados esperados. Es en las fases donde se revela de manera concreta cómo los investigadores pretenden alcanzar los objetivos específicos.

Primer objetivo específico: describir los rasgos teóricos, conceptuales, contextuales y legales que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino. Se consultó bibliográficamente la información contenida en libros, capítulos de libros, artículos y ponencias que traten temas de la contabilidad, el control, la confianza, el usuario y la ambivalencia, para relacionarlos teórica, conceptual y contextualmente, y así describir el carácter ambivalente del control latino.

Segundo objetivo específico: identificar las contradicciones plasmadas en los textos académicos donde se abordan las figuras de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura desde el marco de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional. Se realiza una recuperación de artículos científicos donde se han abordado las contradicciones de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura. A estos artículos se les aplicó un análisis de contenido cualitativo, para ello se extrajeron los textos donde los autores evidenciaron ciertas contradicciones para asignarles una fuente de ambivalencia y desarrollar todo el trabajo descrito en el acápite 5.4.

Tercer objetivo específico: analizar las contradicciones expresadas (versiones orales) por revisores fiscales, comisarios y síndicos a partir de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional. A las entrevistas en Colombia y a los cuestionarios que fueron contestados por profesionales en México y Argentina, fueron transcritas a texto y les fue aplicado un análisis de contenido, siguiendo los lineamientos tratados en el acápite 5.4.

La relación de los tres objetivos específicos da como resultado el acercamiento (cumplimiento) al objetivo general de la tesis. Durante esta investigación se pretendió no perder este relacionamiento con la idea de ganar cohesión. Y es en esa línea que debe entenderse que las versiones orales registradas en el tercer objetivo específico tienen como finalidad poder triangular y, con ello, lograr ofrecer más luces sobre los hallazgos que se recolectaron con el análisis de contenido aplicado a los textos académicos.

La triangulación mencionada es del tipo *within-method*, es decir, una triangulación dentro de métodos (Arias, 2000). Este tipo de triangulación, según Arias (2000), consiste en “la combinación de dos o más recolecciones de datos, con similares aproximaciones en el mismo estudio para medir una misma variable. [...] Esta forma es empleada con más frecuencia cuando las unidades observacionales se ven como multidimensionales” (p.6).

Más adelante, en los resultados y las conclusiones a la tesis, se hace evidente cómo las entrevistas y las revisiones de los textos lograron dar esa multidimensión que trata Arias (2000), ya que, muchos aspectos que no fueron evidenciados con el análisis a los textos académicos, sí lograron registrarse por medio de las entrevistas, esto ocurre porque se trabaja sobre los mismos objetos de estudio: el control latino y la ambivalencia.

5.6.Consideraciones éticas

El riesgo potencial de esta investigación consiste en la confidencialidad de la información. Este riesgo es contrarrestado por medio de la no divulgación de nombres, apellidos e identificación de los participantes en ningún informe del trabajo, para ello, a cada participante le fue adjudicado un código alfanumérico que solo conocen el investigador.

Así, por ejemplo, a los participantes de México se les menciona en este trabajo como PEM (Persona Encuestada México) y se le asigna un número según el orden de llegada de las respuestas; a los participantes de Colombia se les menciona PEC (Persona Entrevistada Colombia) y tiene la misma asignación numérica que para la PEM; y, los participantes de argentina serán mencionados como PEA (Persona Encuestada Argentina) y opera la misma notación numérica de los dos códigos anteriores.

Se procuró realizar la entrevista en un lugar físico seguro, solicitud que se le realizó al director(a) del programa académico de posgrado en contabilidad. Se le aclaró al entrevistado que su nombre no será incorporado en la investigación porque se reemplaza por un código y finalmente se le solicitó el correo electrónico para enviar ahí los resultados de la investigación.

6. MARCO TEÓRICO

En este capítulo se aborda la perspectiva teórica que da sentido al estudio de la ambivalencia en el control latino, por lo tanto, primero se explica en qué consiste la teoría sociológica comprensiva y el enfoque interpretativo e institucional. De manera seguida, se especifican las categorías y las fuentes de ambivalencia sociológicas y situacionales que fueron trabajadas en la fase empírica de este trabajo, consistente en el análisis de textos académicos y en las versiones orales de algunos profesionales.

6.1. La teoría sociológica comprensiva

La sociología comprensiva se origina a principios del siglo XX a través de los trabajos de Weber y, según Farfán (2009), es un capítulo más de la historia de la sociología que ha promovido un enfoque interpretativo desde donde ha surgido la fenomenología, el interaccionismo simbólico y la etnometodología.

La sociología comprensiva se propone captar (explicar) el sentido de la acción social, interpretando “las regularidades que determinan uno o varios comportamientos sociales” (Farfán, 2009, p.208). En el marco de la sociología comprensiva, toda acción social⁵ presente en la realidad ha sido cargada de sentido y significado de manera intersubjetiva⁶, así pues, el conocimiento y la interpretación adquirida en el mundo se da gracias a un proceso continuo de interacción social. De esta manera, no “solo interpretamos nuestras propias acciones sino también las de otros con los que interactuamos y viceversa” (Chua, 2009, p.52).

⁵ Según Weber (2002), “La acción social, como toda acción, puede ser: 1) *racional con arreglo a fines*: determinada por expectativas en el comportamiento tanto de objetos del mundo exterior como de otros hombres, y utilizando esas expectativas como “condiciones” o “medios” para el logro de fines propios racionalmente sopesados y perseguidos. 2) *racional con arreglo a valores*: determinada por la creencia consciente en el valor —ético, estético, religioso o de cualquiera otra forma como se le interprete— propio y absoluto de una determinada conducta, sin relación alguna con el resultado, o sea puramente en méritos de ese valor. 3) *afectiva*, especialmente emotiva, determinada por afectos y estados sentimentales actuales, y 4) *tradicional*: determinada por una costumbre arraigada.” (p.20)

⁶ El mundo es intersubjetivo porque, según Schütz (1962), “[...] vivimos en él como hombres entre otros hombres, con quienes nos vinculan influencias y labores comunes, comprendiendo a los demás y siendo comprendidos por ellos.” (p.41).

La comprensión sociológica es necesaria para dar cuenta del sentido y de las causas de las acciones, por lo tanto, desde el ángulo sociológico, se reconocen los aspectos sociales estructurales e intersubjetivos que han cargado de sentido la acción social. Es por esto que, bajo el marco de la sociología comprensiva se develan sentidos y causas que permiten reflexionar sobre los conflictos y las contradicciones presentes en las figuras de control latino estudiadas en esta tesis.

Como se ha logrado apreciar, el sentido en la teoría sociológica comprensiva se elabora según el arreglo intersubjetivo que trazan los individuos en su relacionamiento, lo que permite vincular este encuadre teórico dentro de un enfoque institucional, que según Covaleski, Dirsmith y Samuel (1996), permite ver la organización como un sistema social que crea realidades de acuerdo a las influencias y las limitaciones de su entorno.

Así, por ejemplo, bajo el enfoque institucional, el control en la organización adquiere sentido y es legítimo porque así lo determinan los procesos simbólicos, la interacción de los individuos y sus entornos. Desde una mirada diferente a la sociológica comprensiva, que pueda estar más anclada a un enfoque funcionalista, el sentido y la legitimidad del control se daría solo en términos racionales-legales (Covaleski, Dirsmith y Samuel, 1996).

Dicho de otra manera, el control visto desde un enfoque interpretativo e institucional es concebido como un fenómeno social que se construye desde las influencias y las limitaciones de su entorno con todas las implicaciones del poder y la política. Mientras que el control analizado en el marco de lo funcional, se concibe simplemente como una función racional desde el punto de vista técnico-legal que debe servir e impulsar las operaciones de las organizaciones (Covaleski, Dirsmith y Samuel, 1996).

Es así como, el enfoque institucional, bajo el amparo de la teoría sociológica comprensiva, son tomados en esta tesis como los marcos teóricos necesarios para el abordaje de la ambivalencia en el control latino. Preguntarse sobre la ambivalencia en el control latino solo tiene sentido bajo el marco de asunciones que permite registrar la teoría sociológica comprensiva, de ahí la importancia de situar esta investigación bajo el ángulo interpretativo e institucional.

No tendría sentido decir que existe ambivalencia en el control cuando este es estudiado desde una mirada funcionalista, porque bajo esta perspectiva se asume que el control debe funcionar con efectividad y, de existir algún problema, no se debería al control por sí mismo, sino a las personas que realizan el control. En cambio, el enfoque interpretativo e institucional permite pensar que existen contradicciones y conflictos estructurales al interior del control, y que también existe ambivalencia en las situaciones cotidianas que enfrentan las personas que practican el control.

De esta manera, a continuación, se revelan las categorías y las fuentes sociológicas y situacionales que permiten reconocer la ambivalencia en el control latino, las cuales tienen su sustento teórico en la sociología comprensiva tratada en este acápite.

6.2.Fuentes de ambivalencia sociológica y situacional

Las fuentes de ambivalencia también pueden entenderse como clases, causas o tipos de ambivalencia. Las fuentes de ambivalencia exponen las razones que dan lugar a la ambivalencia y por tanto se constituyen en conceptos que clasifican claramente dichas razones (Merton, 1980).

Merton (1980) y Romero (2016) exponen las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional. Las fuentes del orden sociológico pueden entenderse como las causas que permiten “explorar las formas en las que la ambivalencia está incorporada a la propia estructura social” (Romero, 2016, p.41).

Por otro lado, las fuentes situacionales, son aquellas que se fundamentan “en la propia ambigüedad objetiva de las situaciones sociales y su poder sobre las personas [, por tanto] reside en la estructura de la micro-situación” (Romero, 2016, p.45).

Así pues, tanto fuentes sociológicas y situacionales, ilustran la taxonomía y el detalle para reconocer la ambivalencia presente en el sujeto, una institución, un objeto o suceso. Merton (1980) y Romero (2016) elaboraron 11 fuentes de ambivalencia sociológica, de las cuales solo se sometieron en esta investigación seis de ellas. De la misma manera, Romero (2016) propone seis fuentes de ambivalencia situacional, de las cuales se abordaron solamente dos de ellas. Esta selección es necesaria con el fin de enfocar la investigación a los objetos de

estudio y a las unidades analíticas, y así poder comprender cómo se han configurado las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional en el control latino.

Las fuentes de ambivalencia sociológica que se van a tener en cuenta son: i) las demandas estructurales contradictorias presentes en los miembros de un estatus determinado; ii) el conflicto de un estatus dentro de un grupo de estatus; iii) el conflicto entre varios cometidos asociados con un mismo estatus, iv) los valores culturales contradictorios; v) el cambio de estatus; y iii) el cambio de estado social. Las fuentes de ambivalencia situacional que se traen a colación son: I) situaciones entremezcladas con tecnología, y ii) situación social de servidumbre.

En este trabajo se considera que en las *demandas estructurales contradictorias* se reconoce la ambivalencia del control latino en términos institucionales-normativos (ej. El control latino debe velar por el interés público, pero es financiado por la empresa). Con la segunda fuente se identifica el *conflicto de estatus* presente en el revisor fiscal, comisario o síndico con respecto a su relacionamiento con gerentes, accionistas, directivos, entre otros (ej. Debido a la familiaridad que alcanzan pueden perder independencia). A partir de la tercera fuente se visualiza el *conflicto de cometidos* del revisor fiscal, comisario o síndico por todas las labores de fiscalización que realiza (ej. Tiene muchas labores asignadas, prioriza unas y presta menos atención a otras).

En la cuarta fuente se plantea cuál es el conflicto que puede presenciar el revisor fiscal, comisario o síndico cuando presenta *valores culturales contradictorios* (ej. Culturalmente se reprocha la evasión de impuestos, pero por algunas razones se participa en la evasión de impuestos). Con la quinta fuente se observa si el revisor fiscal, comisario o síndico tiene conflictos en el *cambio de estatus* (ej. Cambiar categoría de auditor junior a senior). Finalmente, la sexta fuente expresa los conflictos en el *cambio de estado social* (ej. Cambios cuando ingresaron por primera vez a realizar labores de control de fiscalización).

Por el lado de la ambivalencia situacional, la fuente sobre *situaciones entremezcladas con tecnología* presenta el conflicto de la labor del revisor fiscal, comisario o síndico por las herramientas tecnológicas que usan (ej. Cada vez la información es más grande y en ocasiones no se puede cubrir toda la información por deficiencia tecnológica). La segunda fuente presenta la ambivalencia en el revisor fiscal, comisario o síndico por *situaciones*

sociales de servidumbre (ej. Cuando se sienten obligados a hacer algo, pero con una sensación de rechazo).

Tabla 1

Relación entre categoría analítica, conceptos y el objeto de estudio

Categoría analítica	Conceptos	Control latino
Ambivalencia sociológica	Demandas estructurales contradictorias	Ambivalencia en el control latino en términos institucionales-normativos
	Conflicto de estatus	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico en su relación con otros estatus
	Conflicto de cometidos	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico por todos los cometidos (labores) que realiza
	Valores culturales contradictorios	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico por actuación contradictoria a los valores culturales
	Cambio de estatus	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico por cambio de estatus
	Cambio de estado social	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico por cambio de estado social
Ambivalencia situacional	Situaciones entremezcladas con tecnología	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico por labores donde deben utilizar tecnología
	Situaciones sociales de servidumbre	Ambivalencia en revisor fiscal/comisario/síndico a causa de una obligación que, aunque no la comparte, debe hacerla

Fuente: autoría propia basada en Merton (1980) y Romero (2016)

7. MARCO CONCEPTUAL

El capítulo anterior, que trató en detalle los aspectos teóricos de la investigación, permite comprender el ángulo teórico del trabajo bajo el marco sociológico comprensivo y la perspectiva interpretativa e institucional. Además, se observan las categorías y las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional que se trabajan en el campo empírico de la tesis.

Ahora bien, en el siguiente capítulo se espera realizar un seguimiento detallado, del orden conceptual, vinculado con la disciplina contable y el control⁷. Para que este seguimiento sea congruente con la perspectiva teórica tratada en el capítulo anterior, se comenzará ubicando a la contabilidad desde el plano epistemológico del saber tecnológico con carácter social, y en dicho encuadre se registrará la conceptualización del control.

Ambos saberes, contabilidad y control, han sido inseparables y dicha relación ha variado según el tipo de usuario y su contexto, así pues, también se aborda en este capítulo que la contabilidad y el control de la Europa Latina no fue el mismo que se desarrolló en la Europa Anglosajona. De manera seguida, se detalla la forma en que opera el control latino presente en Colombia, México y Argentina, y para cerrar, se construye la relación presente entre ambivalencia y control latino.

7.1.La Contabilidad y el Control

La contabilidad es un saber social porque su evolución ha dependido de las necesidades y de los problemas contenidos en las acciones humanas (Gil, 2004). La contabilidad como saber social se diferencia de los saberes naturales (contenidos en las ciencias) porque no emerge de leyes físicas o químicas, y porque ella misma presenta dificultades a la hora de sostener leyes contables universales (Gil, 2004; Scarano, 2009).

Otra causa de fondo que ratifica a la contabilidad como saber social son los juicios de valor y los sesgos, esto quiere decir que la contabilidad puede perder objetividad debido a los

⁷ Aunque en este capítulo se mencionan hechos históricos y contenidos legales concretos, sobre el control y las particularidades de las figuras de control latino en Colombia, México y Argentina, se consideran tales acercamientos desde el ángulo conceptual porque hacen parte de las características semánticas y simbólicas de lo que se entiende por contabilidad y control.

intereses de quienes preparan la información (Loewenstein, Moore y Bazerman, 2016; Wirth, 2001).

Que la contabilidad no pueda sostener leyes universales y que además esté rodeada de juicios de valor y de sesgos, son argumentos centrales para reconocerla como un saber tecnológico de carácter social (Gil, 2004; Loewenstein, *et al*, 2016; Scarano, 2009; Wirth, 2001).

Vista desde este ángulo, la contabilidad no puede representar por sí misma la realidad de las organizaciones, para ello requiere de postulados conceptuales y de acciones que se han establecido socialmente en un contexto socio-institucional determinado (Gómez, 2010). Por lo tanto, la relación entre contabilidad y contexto no solo es estrecha, resulta también necesaria e indispensable, porque las características sociales e institucionales que gravitan alrededor de las organizaciones son las que alinean los conceptos y el marco de actuación de la contabilidad con el contexto (Gil, 2004).

Lo anterior explica por qué la contabilidad del medioevo (siglo V hasta siglo XV) fue tratada conceptualmente como un instrumento jurídico en defensa del propietario (programa legalista), y luego durante la modernidad (después del siglo XV) comenzó a ser concebida conceptualmente como una disciplina científica con un matiz económico, financiero y social (programa económico) (Tua, 1988).

La relación entre contabilidad y contexto también ayuda a entender por qué el marco de actuación del contador del medioevo se centró en el mantenimiento y el crecimiento de la riqueza familiar (feudal), mientras que el contador de la modernidad se concentra en identificar el mayor flujo de recursos como retorno a la inversión (capitalista) (León, 2013).

Cuando se afirma que la contabilidad es un saber tecnológico de carácter social se está reconociendo que, i) se diferencia de los saberes naturales (ciencias), ii) presenta juicios de valor y sesgos (Gil, 2004; Loewenstein, *et al*, 2016; Scarano, 2009; Wirth, 2001) y, ii) sus postulados conceptuales y su marco de actuación están condicionados a los diferentes contextos socio-institucionales (Gil, 2004; Gómez, 2010; León, 2013; Tua, 1988).

Partir de estas referencias implica observar la función contable desde una dimensión subjetiva, porque al no poder sostener leyes universales, al integrar juicios de valor y depender del contexto, la objetividad contable queda en entredicho. Sin embargo,

históricamente la contabilidad ha estado en búsqueda de la objetividad con la idea de mantener el orden.

Para establecer la objetividad contable la sociedad se ha valido de mecanismos de control que intentan reducir la dimensión subjetiva de la contabilidad. Esto ha sido así desde el surgimiento de las primeras civilizaciones del mundo, puesto que en el país de Summer (2.000 a.C.) ya existía la “costumbre [de] hacer calcular las cifras recapitulativas por escribas distintos a los que habían redactado el estado de pagos” (Vlaemminck, 1961, p.8). Por lo tanto, la dimensión subjetiva de la contabilidad se reduce cuando disminuyen los riesgos de que la información sea manipulada (Elvira y Amat, 2007).

El control aparece entonces como un garante de la objetividad contable porque busca prevenir los riesgos de manipulación, es decir que, en línea con Bauman (2002), el control surge como instaurador de “orden” y corrector del “caos”. La contabilidad será ordenada siempre que con la ayuda del control garantice la objetividad, pero será caótica si prevalece la manipulación y los criterios subjetivos.

La sociedad confiará en la información contable que no ha sido manipulada y en consecuencia pueda representar fielmente los hechos económicos y sociales de una organización. Dicho en otras palabras, la sociedad confiará en una contabilidad donde impera el control porque mantiene el orden (Bauman, 2002; Elvira y Amat, 2007).

De este modo, el pensamiento contable y el control se han interrelacionado socialmente con la idea de establecer el orden, generando confianza en los usuarios de la información, en tanto que juntos proyectan mecanismos para contrarrestar el caos de la subjetividad y la manipulación.

El control aplicado en la antigüedad, referenciado por Vlaemminck (1961), tenía como propósito conseguir la objetividad de la información contable para asegurar la confianza de los usuarios de la información. En este orden de ideas, el re-cálculo realizado por los escribas, hace más de 4.000 años, operaba como un mecanismo de control diseñado por los dirigentes de los templos, para que ellos, los usuarios, lograran confiar en las cifras contenidas en los estados de pago. Para los dirigentes de los templos existía un orden siempre y cuando la

contabilidad lograra representar la “realidad profunda de las transacciones” (Suárez, 2014, p.60), es decir, eran usuarios que confiaban cuando se podía demostrar la exactitud.

Así pues, la contabilidad como saber tecnológico de carácter social, no solo define sus postulados conceptuales y sus marcos de actuación de forma intersubjetiva⁸ en contextos determinados, sino que también concreta intersubjetivamente los parámetros de orden y caos, con el fin de reconocer qué tipo de control debe aplicarse para garantizar la confianza del usuario. Lo anterior quiere decir que el control, para equilibrar los opuestos orden y caos, ha dependido del tipo de usuario y su contexto.

7.2.Un control para cada tipo de usuario y su contexto

Durante la primera mitad del siglo XVIII, la doctrina económica predominante en Europa era el mercantilismo, donde el ordenamiento económico se fijaba a partir de la intervención estatal (Montaño, 2013). El Estado era quien tenía la última palabra, aunque en algunas regiones de Europa se ajustó el intervencionismo a sus características contextuales. Para la Europa Latina (ciudades-estados donde predominan las lenguas romances) con tradición católica, el intervencionismo era clave porque su sistema de gobierno basado en el absolutismo, sin separación de poderes, requería centralizar la actividad social y económica.

Esa forma de abordar el intervencionismo no fue compartida por el Reino Unido, quienes conservaban una tradición protestante y un sistema de gobierno absolutista con separación de poderes. También le interesaba al Reino Unido centralizar las actividades, pero por sus características socio-culturales y económicas permitía que el control fuera realizado paralelamente por contadores independientes (Franco, 2001; Montaño, 2013).

Según lo anterior, el tipo de usuario y su contexto son diferentes en la Europa Latina y en la Europa Anglosajona, por eso ambas “miradas” lograron establecer una vertiente de control acorde a sus rasgos de orden. Esto explica por qué a comienzos del siglo XVIII existían en Europa dos vertientes de control que buscaban asegurar la confianza de sus respectivos usuarios y contextos (Franco, 2001).

⁸ Se entiende intersubjetivo, va., según la acepción única del Diccionario de la Real Academia Española: Que sucede en la comunicación intelectual o afectiva entre dos o más sujetos.

Por el lado de la Europa Latina operó el control con enfoque de fiscalización, cuyo fin era preservar la confianza en el aparato jurídico estatal y, por el lado de la Europa Anglosajona operó el control con enfoque de auditoría (nace en las compañías navieras holandesas), que se encargaba de mantener la confianza en los propietarios del capital (Franco, 2001; López, 2013; Sarmiento, 2010). Al control con enfoque de fiscalización se le ha denominado Control Latino y al control con enfoque de auditoría se le ha denominado Control Anglosajón (Franco, 2001; Sarmiento, 2010).

El control latino fue pensado a beneficio del Estado, como su usuario más relevante, y debió desarrollar un enfoque de fiscalización que procuraba garantizar el orden desde una perspectiva de lo público, mientras que el control anglosajón se estructuró a beneficio de los propietarios del capital, siendo estos los usuarios más significativos, y desarrolló un enfoque de auditoría que también se proyectó un orden, pero desde la perspectiva privada.

Para el control latino el orden se conseguía en la medida que ayudaba a “satisfacer una función esencial del Estado: servir como garante del interés público interviniendo sobre la actividad desarrollada por las organizaciones” (Bustamante, 2008, p.175). Con base en ello se propuso ejercer un control de carácter permanente (antes, durante y después) y fiscalizador (inspecciona y vigila todas las áreas).

En cambio, el orden del control anglosajón se configuró alrededor de la detección de fraudes por medio del examen razonable de las cifras contables (Franco, 2001). Este tipo de revisión se centró en consolidar un control de carácter temporal (durante y después) y evaluativo (enfocado en los resultados) (Franco, 2001; Montaña, 2015).

No se ha dicho que un enfoque de control sea mejor o peor que otro, solo se ha intentado argumentar que las vertientes del control surgieron como mecanismos sociales que, articulados con la contabilidad, instauraron una visión de orden y por ende de confianza en los respectivos usuarios de la información. Cada vertiente del control practicaba su ejercicio en contra del caos, disminuyendo los riesgos de manipulación y subjetividad. En síntesis,

ambas vertientes de control fueron creadas socialmente desde parámetros diferentes de orden y caos, y por ello institucionalizaron⁹ enfoques coherentes con sus realidades.

Estas vertientes de control siguen operando en la actualidad, pero con una transformación de fondo porque han ampliado sus perspectivas. El control latino, en esencia protector del interés público, comenzó a reconocer intereses privados cuando los recursos del Estado escasearon. Franco (2001) argumenta que debido a la escasez de recursos estatales se privatizó la actividad del control latino, porque la empresa (ya no el Estado) comenzó a financiar los mecanismos de control con enfoque de fiscalización.

Mientras el control latino se privatizaba, el control anglosajón adquiría perspectivas públicas. Cuando se presentó la separación de la propiedad y el control (sociedad industrial), el control anglosajón, en esencia protector del interés privado, dejaría de estar centrado en los inversionistas y comenzaría a reconocer, desde el enfoque de auditoría, otro público interesado en la información contable como son: proveedores, acreedores, trabajadores, estado y sociedad en general (Baker, 2009; León, 2013; Sarmiento, 2010; Tua, 1988).

7.3.Control latino en Latinoamérica. Caso Colombia, México y Argentina

Los autores de este trabajo han reconocido que ambas vertientes de control operan en Colombia, México y Argentina. Según Blanco (2012), el control latino también se encuentra presente en Chile, Venezuela y Ecuador, pero con el fin de concentrar y depurar la búsqueda, solo se estudiaron las figuras de los tres primeros países mencionados. La figura que representa la vertiente latina del control en Colombia se llama Revisoría Fiscal, en México le denominan Comisaría y en Argentina se le conoce como Sindicatura.

Las tres provienen de la misma tradición de control, pero eso no significa que las tres figuras operen de igual forma. Por ejemplo, la sindicatura en Argentina no realiza control a la gestión, y la comisaría en México no tiene una función explícita donde se le obligue a colaborar con las entidades gubernamentales, mientras que la revisoría fiscal en Colombia, a diferencia de la sindicatura y la comisaría, sí hace control de gestión y además está obligada

⁹ La institucionalización, basado en Bustamante (2008), “explica el proceso por el cual se genera o se establece una institución, es decir, el modo por el cual los sujetos, enfrentados a un determinado problema, establecen una pauta de actuación común, o establecen unas formas de pensar o de sentir compartidas” (p.181)

a colaborar con las entidades gubernamentales (Decreto 410, 1971; Ley General de Sociedades, 19.550; Ley General de Sociedades Mercantiles, 1934).

Aunque las tres figuras de control latino presenten diferencias materiales, los autores de este trabajo consideran que dichas figuras coinciden en tres características de base que fueron tratadas en el acápite anterior. Como las tres provienen del enfoque fiscalizador se caracterizan por: i) realizar un ejercicio de control permanente (antes, durante y después), ii) fiscalizar la empresa como un todo, y iii) ser introducidas al escenario empresarial por una decisión estatal (Ver tabla 1).

El control anglosajón también está presente en Colombia, México y Argentina, y en el resto de países del continente americano. Este tipo de control, con un modelo basado en la auditoría, se ha difundido ampliamente (mundializado) por medio del trabajo que realizan las *Big Four* (las cuatro grandes firmas internacionales de contabilidad y auditoría) (Power, 1994).

Tabla 2

Relación entre revisor fiscal, comisario y síndico según características centrales

Figura de Control / Características	Revisor Fiscal – Colombia Código de Comercio Arts. 203-217	Comisario – México Ley Gnral. de Soc. M/tiles Arts. 164-171	Síndico – Argentina Ley Gnral. de Sociedades Arts. 284-298
1. Control permanente	Numeral 6 del artículo 207: [el Revisor Fiscal debe] Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.	Inciso III del artículo 166: [el Comisario debe] Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia [...].	Numeral 1 del artículo 294: [el Síndico debe] Fiscalizar la administración de la sociedad, a cuyo efecto examinará los libros y documentación siempre que lo juzgue conveniente y, por lo menos, una vez cada tres (3) meses.
2. Control de fiscalización	Numeral 2 del artículo 207: [el Revisor Fiscal dará] oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.	Inciso IX del artículo 166: [el Comisario debe] En general, vigilar la gestión, conducción y ejecución de los negocios de la sociedad.	Numeral 1 del artículo 294: [el Síndico debe] Fiscalizar la administración de la sociedad [...]. Numeral 5 del artículo 294: [el Síndico debe] Presentar a la asamblea ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la sociedad [...].
3. Origen Estatal	En el artículo 203 el Estado Colombiano obliga a las 1) sociedades por acciones, 2) las sucursales de compañías extranjeras, y 3) las sociedades donde la administración no corresponda a todos los socios, a tener Revisor Fiscal.	Artículo 164: La vigilancia de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios Comisarios, temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.	En el artículo 284 la República de Argentina, como parte de la Fiscalización Privada, exige a la Sociedad Anónima, por medio de la asamblea general, designar uno o más síndicos.

Fuente: autoría propia

El control latino presente en Colombia, México y Argentina ingresó a Latinoamérica a finales del siglo XIX con la aplicación del modelo de fiscalización para las sociedades anónimas de origen principalmente francés e italiano (Chapman, 1957; Megna, 1967; Riguzzi, 2006; Sarmiento, 2010).

Según Sarmiento (2010), en Colombia, con la expedición del Código Nacional, dispuesto en la Ley 57 de 1887, se nombró al comisario como el fiscalizador de las sociedades anónimas. Luego en 1925 a través de la Ley 17 se hizo mención por primera vez al término revisor con

funciones orientadas al sector privado. Pero, afirma Sarmiento (2010), fue solo hasta 1931 con la expedición de la Ley 58 que se constituye una reglamentación centrada en el revisor fiscal.

Para Riguzzi (2006), la primera legislación comercial en México fue tratada en 1854 en el Código de Comercio, también conocido Código Lares; sin embargo, fue en 1890 donde se legisló concretamente sobre las sociedades anónimas. Durante 1880 y 1890 se presentaron tres proyectos orientados a las sociedades anónimas, en el primero y en el segundo participaban tres comisarios y en el tercer proyecto se estableció la presencia de un solo comisario en la sociedad anónima (Riguzzi, 2006). El traslado de tres a un comisario, como figura de fiscalización, se debe “a la liberalización y la despolitización de las actividades económicas” (Riguzzi, 2006, p.8).

Por otro lado, basado en Megna (1967), el primer Código de Comercio Argentino se definió el 10 de septiembre de 1862, y en la reforma sancionada en 1889 se introdujo la labor del síndico con la idea de “controlar las funciones de los directores como esencial en la constitución de la sociedad anónima” (p.30).

Según lo anterior, las figuras del control latino en Colombia, México y Argentina presentan una amplia tradición no solo a nivel internacional sino también a nivel nacional, pues las tres figuras surgen en sus respectivos países a finales del siglo XIX.

Son figuras de control que llevan operando algo más de un siglo. Comenzaron siendo un mecanismo de control estricto orientado al intervencionismo estatal de las sociedades anónimas, pero a finales del siglo XX, con el despliegue de la liberación y la desregulación económica, se flexibilizó la acción estatal en beneficio de la acción empresarial, y con ello también se flexibilizó el control de fiscalización (Alonso y Fernández, 2006; Riguzzi, 2006).

La vertiente latina del control que ingresó a Colombia, México y Argentina en el siglo XIX, aunque cumplía funciones públicas de intervención, al ser financiada por las sociedades anónimas, también debía ejercer control a los intereses privados de los inversionistas de la sociedad anónima (Franco, 2001). Es decir que el control latino en estos países respondía a dos intereses, uno público (Estado y sociedad) y otro privado (inversionistas) (Sarmiento, 2010). Sin embargo, con la flexibilización de la acción estatal en el marco de la globalización,

la dimensión pública del control de fiscalización se vio debilitada porque los intereses privados comenzaron a tomar preponderancia (Gómez, 2010).

La fuerza del interés privado sobre el público, en la apertura económica a finales del siglo XX, explica por qué actualmente en Colombia la labor del revisor fiscal “en la mayoría de ocasiones responde más al cumplimiento de una obligación legal que a la comprensión de la necesidad del control” (Betancur, 2014, p.250).

Bajo este contexto también se pueden identificar las razones para comprender por qué en México “existe un pleno desconocimiento de las obligaciones y responsabilidades del Comisario que va a aceptar el cargo y de los accionistas de las empresas mercantiles que lo designan.” (Hernández, Gaona, De la Garza y Sánchez, 2014, p.66).

Por último, la importancia que toma el interés privado, permite entender por qué en Argentina se presentan opiniones y doctrinas donde se da por compatible la labor conjunta entre auditoría y sindicatura, olvidando entonces que el contador público desde la sindicatura trasciende su labor como auditor externo (Palladino, 2014).

Con estas tres percepciones trazadas por Betancur (2014), Hernández, *et al.*, (2014) y Palladino (2014), se alcanza a observar desde ya una serie de posibles contradicciones en el marco de la ambivalencia entre lo privado y lo público.

7.4.Prolegómenos sobre la ambivalencia y el control latino

El control latino llegó a Colombia, México y Argentina siendo un control ambivalente porque debía velar a la vez por intereses públicos y privados, reflejados en el Estado, la sociedad y los dueños de las sociedades anónimas, respectivamente (Sarmiento, 2010).

Esto posiciona al control latino frente a dos formas opuestas de entender el orden y el caos. Para los intereses del Estado y la sociedad habrá orden mientras la actividad empresarial actúe de manera socialmente responsable (Gómez, 2010), pero para los intereses de los inversionistas habrá orden cuando no exista fraude y los ingresos estén incrementándose (Friedman, 28 de enero de 2018).

En teoría, los profesionales que actúan como revisores fiscales, comisarios o síndicos están ocupando un estatus desde el cual pueden mediar los dos intereses para que el uno no esté por encima del otro.

La ambivalencia se genera cuando un objeto o suceso se asocia a más de una categoría (Bauman, 2005), en este caso, se puede argumentar que el control latino es ambivalente en la medida que está asociado a dos categorías, una pública y otra privada. Cuando la ambivalencia del control latino presenta una intensidad alta quiere decir que la defensa del interés público y privado presenta el mismo nivel de atención, pero cuando la intensidad disminuye quiere decir que el nivel de atención se está asociando a la defensa de un interés en particular.

Mientras más baja sea la intensidad de la ambivalencia más alto es el nivel de certeza del control latino, ya sea por el ángulo público o privado. Sin embargo, a la luz de Bauman (2005), cuando el objeto ambivalente alcanza niveles de certeza no está llegando a su estado óptimo, sino que está a su vez generando nuevas ambigüedades.

Según lo tratado hasta ahora, se puede observar cómo el control latino ha registrado una mayor intensidad en el plano del interés privado debido a las políticas de liberación y desregulación económica, lo que orienta el ejercicio del control latino a un escenario de certezas privadas que trae consigo nuevas ambigüedades.

No en vano, lo que evidencia Betancur (2014) en Colombia, Hernández, *et al.*, (2014) en México y Palladino (2014) en Argentina, es el desconocimiento de la perspectiva pública en las figuras del control latino, generando una nueva ambigüedad porque separa el interés público del control latino y provoca, en palabras de Rengifo (2014), un estado de crisis institucional.

8. MARCO CONTEXTUAL Y LEGAL

El marco teórico, el conceptual y el siguiente marco contextual y legal, conforman los tres primeros capítulos de esta tesis que abarcan el corpus referencial necesario para dar cumplimiento al primer objetivo específico del trabajo, el cual consiste en la descripción de los rasgos teóricos, conceptuales, contextuales y legales que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino.

En el actual capítulo se exponen los procesos y avances contextuales y legales, vinculados al saber contable, que permitieron materializar un rol privado/público en la contabilidad y en la contaduría pública. Este rol se alcanzó gracias a las medidas adoptadas en las primeras décadas del siglo XX, las cuales impulsaron la institucionalización de la profesión y, al mismo tiempo provocaron una evolución conceptual en la forma de entender la contabilidad.

El capítulo está dividido en dos acápites. En el primero se detalla, a partir de hechos históricos, cómo la contabilidad (disciplina) y la contaduría pública (profesión) dejaron de ser saberes vinculados solo al servicio privado y personal de los dueños del capital, y pasaron a ser saberes con una dimensión pública, desde donde, además de satisfacer las necesidades informativas de los dueños del capital, también aportan información clave a proveedores, acreedores, trabajadores, el gobierno y la sociedad en general.

Para comprender las particularidades de este tránsito hacia un rol privado/público, en el acápite también se mencionan algunas circunstancias presentes en la institucionalización de la disciplina y la profesión contable en Estados Unidos, Colombia, México y Argentina.

En el segundo acápite se manifiesta que la facultad fedataria atribuida al contador público, solo se hizo posible cuando se institucionalizó el rol privado/público de la disciplina y la profesión. Para dar cuenta de lo anterior, se exponen las primeras menciones legales que se hicieron sobre la fe pública y se presenta cómo, a partir del reconocimiento fedatario, se ganó claridad en cuanto a la asociación que presentaban las labores de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura, con las labores propias del quehacer contable.

Para finalizar se plantea que, debido a este nivel de asociación, algunos grupos de interés han planteado duros cuestionamientos, en el caso de la revisoría fiscal, a las funciones de fiscalización que realizan las figuras de control, lo cual es determinado por su ambivalencia.

8.1.Tránsito de la profesión y la disciplina contable de un rol privado a otro privado/público

Al definir un sistema contable deben considerarse una serie de variables, pero una variable indispensable que condiciona y a la vez determina el tipo de sistema contable es la forma organizacional. Para Sunder (2005), “la contabilidad se adapta al tamaño y la forma de la organización” (p.57), por ende, argumenta el autor, el sistema contable presente en una tienda de comestibles, será muy diferente al sistema contable que pueda diseñar una organización grande que cotice en bolsa.

Siguiendo con Sunder (2005), la contabilidad que se adecúa a la tienda de comestibles busca satisfacer una ayuda “a la memoria y la conveniente organización de los datos” (p.58) del tendero. Esta forma de llevar las cuentas ha sido ampliamente conocida como teneduría de libros.

Cuando el negocio de comestibles crece, a tal punto que el tendero pierde el control absoluto de la tienda y, en consecuencia, requiere el apoyo de administradores, entonces la contabilidad por teneduría de libros, aunque siga siendo necesaria para el tendero, ya es un sistema que no logra capturar todas las necesidades de información, pues el tendero necesitaría, a juicio de Sunder (2005), “un sistema más complejo [que permita] evaluar y controlar el desempeño” (p.58) de los administradores del negocio. Aquí se pasaría de una contabilidad por teneduría de libros a una contabilidad administrativa.

Si se supone que el negocio sigue avanzando, y lo que antes era una tienda de comestibles ahora es una industria con un número importante de accionistas, dicha suposición redundaría también en un avance del sistema contable. Para Sunder (2005), este tipo de organizaciones, debido a su gran tamaño y la dispersión que se produce en la propiedad, pierden el control sobre las actividades de los administradores, lo que demanda la vinculación de un auditor independiente que verifique la información proveniente de la administración. Sunder (2005)

considera que la contabilidad en este tipo de organizaciones “se expande hacia el modelo de información financiera” (p.58).

Mediante los tres casos expuestos por Sunder (2005) se puede evidenciar la correspondencia que existe entre los sistemas contables y las formas organizacionales. De esta manera, a medida que la organización crece, así mismo lo hace la contabilidad. Ahora bien, el crecimiento de la organización repercute también en un incremento en el número de usuarios interesados en la información contable, por lo tanto, a mayores usuarios de la información, mayor será el nivel de complejidad que debe manejar el sistema contable.

Según los casos tratados, en la contabilidad por teneduría de libros se tiene que el único interesado en la información contable es el tendero (propietario). La contabilidad, en dicho sistema, opera como una herramienta privada y personal. En el caso de la contabilidad administrativa, sigue siendo el tendero quien se proyecta como único interesado en la información contable.

Pero, a diferencia de los dos últimos sistemas, el modelo contable de información financiera trae consigo más interesados en la contabilidad. Una organización donde participan accionistas, administradores y auditores, da cuenta de más interesados, entre ellos, los proveedores, acreedores, trabajadores, el gobierno y la sociedad en general. Bajo esta lógica, la contabilidad, aunque siga teniendo un uso privado, porque satisface las necesidades internas de la organización, también va adquiriendo un rasgo público, de interés general.

De esta manera, bajo el sistema contable de teneduría de libros y de contabilidad administrativa, se busca satisfacer las necesidades de información de usuarios internos, desde donde opera el sistema contable como una herramienta privada, mientras que, a partir del modelo de información financiera, se satisfacen necesidades informativas de usuarios internos y externos, concibiendo así al sistema contable como una herramienta privada y pública.

Desde la perspectiva de Gómez (2010), la relación entre sistemas contables y formas organizacionales tratada por Sunder (2005), se puede entender también como una relación entre sistemas de información empresariales y sus respectivos contextos socio-institucionales. Así pues, sostiene Gómez (2010) que esta articulación, además de permitir entender las características técnicas del modelo de teneduría de libros, administrativo y

financiero, también logra dar cuenta de los “roles sociales e institucionales vinculados con el desenvolvimiento del profesional [contable]” (p.80).

En línea con lo anterior, el rol social e institucional del profesional contable que se configura en el sistema de teneduría de libros y de contabilidad administrativa tendría un carácter privado, asociado a la “producción de diferentes tipos de información basados en mediciones para el control de la “eficiencia y la coordinación” internas en las empresas” (Gómez, 2010, p.80).

En cambio, el rol social e institucional del profesional contable en el modelo de información financiera tendría un carácter privado y público, porque sus labores, además de satisfacer las necesidades de información de los usuarios internos, también cumplen un “papel o función institucional para proveer confianza externa en [estados financieros] dirigidos a reducir la incertidumbre y la complejidad de los procesos económicos” (Gómez, 2010, p.80).

Así pues, con base en los aportes de Gómez (2010) y Sunder (2005), se logra apreciar que el aumento en el número de interesados en la información contable y el avance organizacional a través del espacio-tiempo, ha permitido que la disciplina y la profesión contable realicen un tránsito de una dimensión netamente privada y personal a otra pública y de interés general.

Así lo sostiene Gómez (2010): la evolución disciplinal de la contabilidad y la evolución institucional en el ejercicio de la contaduría pública han permitido que el saber contable deje “de ser un instrumento privado, para tomar una dimensión pública por el reclamo social y el avance de la civilización” (p.80).

Un hito importante, decisivo en el tránsito hacia el doble rol privado/público que tomó la disciplina y la profesión contable, fue la gran depresión de 1929. Hasta 1929 la contabilidad operaba bajo la función del registro (Tua, 1988), cuya finalidad consistía en “dar cuenta al propietario de su situación deudora y acreedora” (p.26), basada en el criterio del costo histórico. Esta forma de concebir la contabilidad iba a generar inconvenientes, y comenzaría a perder vigencia, debido a la poca o nula atención que prestaba a la hiperinflación de precios que se generó “en Alemania al término de la 1ra Guerra Mundial” (Cañibano y Angulo, 1996, p.28).

Es por lo anterior que la caída en la bolsa de valores de *New York* en 1929, estuvo ocasionada “en parte, por la baja calidad de la información financiera disponible para ese momento” (Casal, Peña, Vilorio y Maldonado, 2011, p.118). Es así como, la función de registro comenzó a ser complementada con la medición del beneficio, lo cual provocó un giro en la regulación contable, ya que, “hasta ese momento la regulación se había quedado en normas acerca de cómo llevar los registros” (Mileti, *et al.*, 2001). Este escenario fue propicio para adelantar cambios a favor del ordenamiento del mercado de valores desde una mejoría en los aspectos comunicacionales (Mileti, *et al.*, 2001; Tua, 1988).

El mejoramiento de la regulación iba a consistir, básicamente, en una armonización del conocimiento de la información contable con el conocimiento de la realidad económica (Cañibano y Angulo, 1996; Mileti, *et al.*, 2001). Para algunos autores (Cañibano y Angulo, 1996; Tua, 1988), este acontecimiento de principios del siglo XX, sería el punto de partida de lo que luego, en la década de 1960, se conocería como el paradigma de la utilidad para el usuario de la información.

Durante 1930 la profesión contable debió acatar las directrices que emanaban de diferentes organismos. “En 1930 el AIA y la Bolsa de New York crean un organismo permanente para considerar las normas y procedimientos contables. En 1933 publican la correspondencia intercambiada y aparecen por primera vez los PCGA, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (Scarano, 2009, p.229).

Así mismo, el 6 de enero de 1933, la Bolsa de Valores de *New York* solicitó a las compañías registradas la obligación de contar con estados financieros auditados por contadores públicos independientes y, también en 1933, el Congreso de Estados Unidos aprobaría la Ley de Títulos Valores (*Securities Act*), mediante la cual se crea la *Securities and Exchange Commission* (SEC) (Zeff, 2003; Edwards, 1979).

Fue en este periodo donde “al contador público certificado se le otorgó el reconocimiento legal, pero se le desanimó con la carga de responsabilidad que se le entregaba” (Edwards, 1979, p.244). Esa “carga” que menciona Edwards (1979), hace referencia a la sensación que provocó en algunos contadores públicos todas las medidas que institucionalizaban la profesión y que la llevaban de una dimensión netamente privada a otra pública y de interés general.

Debe mencionarse que en la década de 1930 comenzaron a reconocerse más usuarios de la información, diferentes de los deudores y acreedores. Al respecto, Tua (1988) identificó en 1941 el reconocimiento de más usuarios de la información, basado en la declaración de la *American Accounting Association* (AAA): “el Comité espera que los conceptos básicos sean sometidos a continuo estudio, con la finalidad de que los interesados por los estados financieros, tales como directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales, reguladores y público en general, puedan servirse de ellos” (p.32).

Las medidas que comenzaban a tomar los organismos que regulaban la profesión, sumado al aumento en el número de interesados en la información contable, iba a colocar al profesional contable frente a una responsabilidad social, porque siguiendo a Tua (1988), por más que la contabilidad estuviese al servicio del dueño del capital, estas transformaciones disciplinares y profesionales, iban a terminar instituyendo una visión donde la información financiera se reconocería como “un bien público, al servicio de la colectividad” (p.43). El rol del profesional, además de estar vinculado a la búsqueda de la eficiencia operativa, para el beneficio privado, trascendería a un rol de garante de confianza pública (Gómez, 2010).

Otro hecho que ayudó a materializar el doble rol privado/público de la disciplina y profesión contable fueron los avances que alcanzó la auditoría. Ya se dijo, en párrafos anteriores, que a partir de 1933 se requirió por primera vez en Estados Unidos, de manera obligatoria, la presencia de un dictamen que acompañara los estados financieros realizado por un contador independiente que fungiera como auditor.

La regulación que exigía estados financieros auditados buscaba proveer confianza pública a los usuarios interesados en la información contable. Antes de dicha regulación, la práctica de la auditoría era voluntaria en los Estados Unidos¹⁰. Se puede decir que hasta 1933 la auditoría

¹⁰ Ya en 1930 la auditoría en Inglaterra era una práctica profesional que se le exigía a las empresas de forma legal, así lo plantean Franco y Gómez (2017), “en Inglaterra se expidió la Ley de inscripción, incorporación y regulación de las Sociedades Anónimas en 1844, la cual, entre otras disposiciones, exigió la producción y publicación de Balances Generales auditados” (p.60). Por ende, las primeras auditorías practicadas en Estados Unidos “siguieron el esquema de las auditorías generales inglesas” (Moyer, 1979, p.221). De esta forma lo plantea Calvo (2010): “la auditoría se desarrolló inicialmente en Inglaterra. [...] Los auditores ingleses llegaron a Estados Unidos con el fin de vigilar los intereses de los inversionistas de tal país en empresas norteamericanas” (pp.48-49).

en Estados Unidos se realizaba solo a conveniencia de los propietarios, como un ejercicio privado.

Según Franco y Gómez (2017, pp.59-63), la auditoría se ha caracterizado por presentar cinco momentos trascendentales: i) garantizando la integridad del gestor, ii) verificando la situación económico-financiera de la empresa y evitando fraudes, iii) evaluando la representación que hacen los estados financieros de la realidad empresarial, iv) proveyendo servicios a los productores y usuarios de la información, y v) brindando credibilidad (aseguramiento) a la información financiera y no financiera que emite la organización.

Los dos primeros momentos tratados por Franco y Gómez (2017), hacen mención a la etapa privada de la auditoría. En el primer momento la intención de la auditoría era, según los autores, basados en Jeppesen y Liempd, “evaluar y garantizar la prudencia e integridad en la relación de mayordomía” (p.59). Ya en el segundo momento, que transcurre entre mediados del siglo XIX hasta 1929, la auditoría era ejercida por personas “independientes de la administración [que buscaban] la detección de errores y fraudes administrativos [, y presentaban] un informe en el que se contrastaba la situación financiera de la empresa” (p.60).

El tercer momento tiene como hito influyente la crisis de 1929, porque a partir de entonces, señalan Franco y Gómez (2017), la auditoría “se orientó a evaluar que los estados financieros [...] reflejaran de manera fiel el desempeño de la entidad” (p.60). Con esto se puede observar cómo la migración que hizo la contabilidad al pasar de la función del registro a la medición del beneficio, impactó sustancialmente en la evolución de la auditoría (Mileti, *et al.*, 2001; Tua, 1988). Este sería el punto inicial de un enfoque público en el obrar del auditor.

El cuarto momento que plantean Franco y Gómez (2017) se desarrolla entre 1970-1980, contexto en el cual se presentaron una serie de escándalos empresariales y además se hizo evidente que el mercado de la auditoría operaba en forma de oligopolio. Debido a las modificaciones regulativas para controlar lo anterior, bajó el costo de los servicios de auditoría lo que incentivó el incremento de los servicios por consultoría, llevando a las empresas auditoras a estar más familiarizadas con los preparadores y los usuarios de la información, tanto que, para Franco y Gómez (2017), en esta etapa se impulsa “la idea de que la información es un bien privado útil para diferentes propósitos” (p.61).

El último momento caracterizado por Franco y Gómez (2017) corresponde a la búsqueda del aseguramiento de la información financiera y no financiera, que, “en teoría, converge con el propósito público y las demandas ciudadanas por enfrentar la crisis ambiental y social y buscar la transparencia y la sustentabilidad organizacional” (p.63).

Como se puede apreciar, en las primeras décadas del siglo XX cambió la concepción de la contabilidad, porque pasó de un enfoque centrado en el registro a otro enfoque que privilegiaba la medición del beneficio, lo que permitió vincular el conocimiento contable con el conocimiento de la realidad económica. Y también, en la primera mitad del siglo XX, se observó un aumento en las responsabilidades del profesional contable, debido a las modificaciones regulativas, situación que impactó positivamente los alcances institucionales de la profesión, al punto de poder favorecer otros campos profesionales como la auditoría.

Este escenario de cambios da cuenta del proceso, que ha presentado la disciplina y la profesión contable, para alcanzar un doble posicionamiento, en términos de poder atender al mismo tiempo dos roles, uno privado y otro público.

Así como en Estados Unidos se había dado un impulso institucional para el doble posicionamiento privado/público de la disciplina y la profesión contable, así mismo se fue avanzando institucionalmente en países como Colombia, México y Argentina.

De acuerdo con Calvo (2010), basada en Visbal, la profesión contable logró institucionalizarse y, en consecuencia, adoptar una posición privada/pública, luego de que se lograra la i) habilitación profesional y ii) la expedición de su propio código de ética.

En lo que respecta a Colombia, el primer esfuerzo por habilitar profesionalmente la práctica contable se dio a través del Decreto 1357 de 1941, en el cual se estableció la institucionalización del contador juramentado, figura que había sido autorizada por la Ley 58 de 1931 (Calvo, 2010; Montaña 2011). Pero, iba a ser en 1956 con el Decreto 2373, que se reglamentaría la profesión de contadores públicos en Colombia y a la vez se crearía la Junta Central de Contadores (Calvo, 2010; Montaña, 2011). Hacia 1960, con la Ley 145 de 1960, la cual derogaba el Decreto 2373 de 1956, se terminó de dar reglamentación legal al ejercicio del contador público, además, exigió que los revisores fiscales debían ser contadores públicos

e introdujo, en la resolución 111 de 1963, el código de ética para contadores públicos (Calvo, 2010; Montaña, 2011).

Para el caso de México, fue el 6 de octubre de 1923 que se alcanzó una definición clara y madura del Instituto de Contadores Públicos Titulados de México (IMCP, 11 de febrero de 2019). Dicho Instituto velaba por la acreditación académica de los profesionales y actuaba como cuerpo normativo de la profesión. El 12 de septiembre de 1955 pasó a denominarse Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y solo hasta 1977 el instituto logró la “representación de la profesión contable nacional, es decir, la autoridad moral de actuar en nombre de todos los contadores [como] Federación de Colegios de Profesionistas” (IMCP, 11 de febrero de 2019). En 1917 surge la primera edición de las reglas éticas para la profesión contable en México (Tapia, 11 de febrero de 2019).

En Argentina, durante las primeras décadas del siglo XX se celebró el Primer Congreso de Contadores Públicos en 1905, el Primer Congreso de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos en 1925 y se recibían continuos aportes de los Colegios de Graduados en Ciencias Económicas (Marcovecchio, s.f.). Estos acontecimientos aportaron los primeros esfuerzos para la institucionalización de la profesión contable en Argentina. Ya en 1945 a través del Decreto-Ley 5.103, ratificado en 1946 por la Ley 12.921, se reglamentó el ejercicio del contador público y, en la misma Ley, se creó el Consejo Profesional en Ciencias Económicas (CPCE), “que aglutina actualmente a contadores públicos, doctores en CC.EE [Ciencias Económicas], licenciados en economía y administración y actuarios” (Marcovecchio, s.f.). Se puede decir que el código de ética surgió entre la década de 1940-1950, teniendo en cuenta que fueron los CPCE los que se encargaron de controlar el cumplimiento del código de ética profesional (Marcovecchio, s.f.).

Como se ha logrado precisar, durante la segunda mitad del siglo XX, más específicamente, entre los años 1950-1970, se registró un avance institucional de la profesión contable en Colombia, México y Argentina, porque fue en dicho periodo donde se materializó la i) habilitación profesional del ejercicio contable y se dio forma a ii) los códigos de ética (Calvo, 2010). Dicho avance estuvo acompañado de un fortalecimiento disciplinal, de tal forma que la contabilidad estaba pasando de su función orientada a la medición del beneficio, a otra

función que se iba a centrar en la utilidad de la información para la toma de decisiones de los interesados (Tua, 1988).

La profesión y la disciplina contable en Colombia, México y Argentina, estaban pasando por múltiples transformaciones que tenían como propósito hacer de la contaduría pública y de la contabilidad unos saberes y prácticas que coadyuvaran en la modernización del Estado, aportando en la búsqueda del orden y la seguridad de las operaciones económicas, sociales y legales de dichos países. Esto fue posible gracias a la adopción del doble posicionamiento privado/público, que conquistó la profesión y la disciplina en Colombia, México y Argentina entre 1950-1970.

8.2.La facultad fedataria y la ambivalencia en el ejercicio de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura

El rol privado/público amplió el imaginario que se tenía de la contaduría pública porque le adjudicó una responsabilidad social de alto nivel. El reconocimiento legal de la fe pública, asociada a las actividades del profesional contable, iría perfeccionándose durante el periodo 1950-1970, momento en el cual ya comenzaba a definirse de forma clara la figura del contador público como garante de confianza pública.

Se podría pensar que la imagen del contador público como protector de la confianza pública en Colombia, México y Argentina, se instaló en las primeras décadas del siglo XX, momento en el cual comenzó a materializarse la profesión contable, pero, por lo menos en el caso colombiano, no ocurrió así. Solo hasta 1936 se trató legalmente el tema de la fe pública en Colombia.

La condición fedataria del profesional contable en Colombia “comenzó a emitirse con la obligación de inscribir el nombramiento [del revisor fiscal] en las cámaras de comercio” (Sarmiento, 2010, p.34), acto que se reglamentó por medio del Decreto 1946 de 1936. Incluso, para Sarmiento (2010), como el tema de la fe pública se configuró a mediados del siglo XX, entonces argumenta el autor que la revisoría fiscal¹¹ carecía de un objetivo fedatario cuando llegó al país.

¹¹ En Colombia solo pueden otorgar fe pública los notarios y los contadores públicos (Roncancio, 2011). Para el caso de los contadores públicos, según la Ley 43 de 1990, solo están facultados para ejercer su facultad

En ese sentido, la figura del contador público como garante de la confianza pública se fue edificando y solo alcanzó a materializarse cuando al profesional contable se le facultó con la capacidad de otorgar fe pública. Desde la condición fedataria, el contador público ejerce de manera explícita su doble rol privado/público, porque al brindar fe pública está cumpliendo una función social¹² que consiste en certificar determinados hechos económicos y sociales, que hacen presumir al Estado y los particulares que el acto certificado se ajusta a los requisitos legales y estatutarios.

El contador público, cuando ejerce su facultad fedataria, no se debe exclusivamente a los agentes económicos que prepararon el documento que está certificando, además de actuar para tales agentes económicos que son sus clientes, el contador público también actúa para el Estado y sus ciudadanos, porque con sus certificaciones está aportando credibilidad, confianza y orden a nivel general.

Como lo plantea Roncancio (2011), la fe pública ha configurado en el contador público un papel de mediador y regulador entre el Estado y los ciudadanos, que dotan dicho acto profesional de un “carácter moral, y no meramente técnico, [...] asociado con la justicia, la lealtad y la transparencia” (p.12).

Una vez atribuida la facultad fedataria en el profesional contable, es decir, posicionado el reconocimiento de su doble rol privado/público, se aclaró la necesidad de que las figuras de control latino¹³ fueran representadas por contadores públicos. Para el caso colombiano, en el Decreto 2373 de 1956 quedó reflejada la habilitación del contador público para ejercer las

fedataria aquellos profesionales que actúen como revisores fiscales o como contadores independientes, esto con la idea de evitar situaciones que afecten la imparcialidad del profesional contable.

¹² El artículo 35 de la Ley 43 de 1990 considera que la contaduría pública ejerce una función social debido a la facultad de otorgar fe pública. Así lo establece el articulado: El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí.

¹³ En el capítulo siguiente se explica detalladamente por qué la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura presentan un origen latino. Aquí solo se menciona el control latino para relacionarlo con el doble rol privado/público que alcanzó la contaduría pública en el periodo 1950-1970.

funciones de la revisoría fiscal, exigencia que se mantuvo en 1960 con la Ley 145¹⁴ (Calvo, 2010; Montaña, 2011).

En México¹⁵ y en Argentina¹⁶ no se ha reglamentado que sea únicamente el contador público quien puede operar bajo el rol fiscalizador y de vigilancia de la comisaría y la sindicatura, respectivamente. Sin embargo, en el caso mexicano, cuando la Ley General de Sociedades Mercantiles permite que personas extrañas a la sociedad puedan obrar como comisarios, está considerando que dicho rol fiscalizador pueda ser ocupado por un experto en la revisión de cuentas y en la interpretación de estados financieros, por lo que es común atribuirle al contador público tal responsabilidad (Cárdenas, González, Brizuela, Carreón y Barrigüete, 2013).

Por su parte, en Argentina, está reglamentado que pueden ser síndicos tanto contadores públicos como abogados, debido a que la sindicatura, según la resolución técnica No. 15, modificada por la resolución técnica No. 45, realiza un control contable y de legalidad.

Según lo anterior, el contador público, al estar asociado de manera legal o por costumbre a las figuras de fiscalización como la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura, adquiere una función social vital para la credibilidad, la confianza y el orden a nivel general. Así pues, como se ha intentado argumentar, esto no hubiese sido posible sin el gran avance institucional de la profesión y la disciplina contable, lo cual posibilitó el doble posicionamiento privado/público del profesional contable en Colombia, México y Argentina, que lo llevó a

¹⁴ Debe aclararse que actualmente la revisoría fiscal dentro de su modelo de control latino no solo realiza control de fiscalización, también debe adelantar actividades para garantizar el aseguramiento de la información (normas internacionales) con base en las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). El decreto 0302 de 2015 -compilado en el Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015- estableció la obligación de que el revisor fiscal cumpla con las NAI, las cuales contienen: las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales del Control de Calidad (NIIC), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR), las Normas Internacionales de Trabajos de Atestiguar (NITA), las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y las Normas Internacionales de Ética (NIE).

¹⁵ La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM-México) en su artículo 164 establece que los comisarios pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad, sin hacer precisiones sobre el tipo de profesión de los socios o de las personas extrañas a la sociedad que vayan a actuar como comisarios.

¹⁶ La Ley General de Sociedades (LGS-Argentina), No. 19.550., plantea en el artículo 285 que para ser síndico se requiere ser abogado o contador público.

recibir una facultad fedataria, legitimándolo como mediador y regulador entre el Estado y los ciudadanos.

Cuando el contador público se desenvuelve como revisor fiscal, comisario o síndico, aunque realice labores de vigilancia al interior de una empresa, este profesional no depende de dicha empresa; su trabajo fue encargado por el Estado y es a este organismo, o sea al público en general incluyendo los socios, a quien debe enfocar sus resultados. Diferente cuando el contador público es contratado por la empresa como auditor externo¹⁷, porque bajo dicho rol, que no fue creado por el Estado, “los resultados son [únicamente] de interés de la administración [y no existe en ellos una] presunción de veracidad jurídica” (Maldonado, 1991, p.412).

Este ejercicio que realiza el contador público, a través de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura, como mediador y regulador entre el Estado y los ciudadanos no es fácil, porque debe actuar con independencia, pues solo así podrá otorgar fe pública y, en consecuencia, ser representante de la credibilidad, la confianza y el orden, no solo para los socios, también para la sociedad en general.

La independencia, condición *sine qua non* para el desarrollo de la fe pública, se ha visto afectada en múltiples ocasiones, por eso se ha sostenido en el párrafo anterior que no es fácil fungir como revisor fiscal, comisario o síndico. Finalizando el año 2018, *Ámbito Jurídico* (8 de octubre de 2018) reveló que en Colombia la conducta contra la fe pública era la falta más sancionada por la Junta Central de Contadores (en adelante, JCC) en el periodo 2011-2018.

Según el informe citado que se tituló “Estas son las faltas en las que más incurren los contadores”, del total de sanciones impuestas por la JCC, la conducta contra la fe pública lidera el listado con un 54% de participación. De este modo, más de la mitad de las conductas sancionables tienen que ver con la fe pública, es decir, con las actuaciones donde el profesional contable ejerce una función social.

¹⁷ En México y Argentina existe compatibilidad entre las figuras de fiscalización como la comisaría y la sindicatura, respectivamente, con la figura del auditor externo. Sin embargo, cada figura presenta atributos propios y labores específicas. Algunos autores (Palladino, 2014), para el caso de Argentina, afirman que tal compatibilidad afecta la independencia del síndico.

Otras casas editoriales también han realizado cuestionamientos por la falta de independencia y posibles conductas contra la fe pública de algunos revisores fiscales inmersos en los casos de corrupción más emblemáticos del país. Semana (29 de agosto de 2015) tituló “Millonaria sanción a los revisores fiscales de InterBolsa; W Radio (17 de febrero de 2016) escribió “Revisores fiscales del caso Reficar en la mira de las autoridades; por su parte, Revista Dinero (3 de febrero de 2017) publicó “Revisores fiscales al banquillo: ¿ciegos o exceso de funciones?”; El Espectador (3 de noviembre de 2017) también agregó “Supersociedades investigará a firma auditora de Odebrecht”; y, nuevamente El Espectador (28 de febrero de 2018), se preguntó “¿Hacia dónde va la revisoría fiscal?”.

Todos estos cuestionamientos realizados a la figura del revisor fiscal, intentan preguntarse, por qué dicha figura de fiscalización no ha salido a denunciar públicamente las irregularidades que se han visto en los escándalos empresariales de los últimos años, sabiendo que, es obligación de tales profesionales velar por la credibilidad, la confianza y el orden a nivel general.

De esta manera, las figuras de control latino que se van a estudiar en esta tesis, como son la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura, tienen un compromiso social, en el cual se encuentra incluido el compromiso de los profesionales con los socios/as de las empresas vigiladas, que debe ser acatado con independencia, pues no hacerlo podría ocasionar un riesgo social con impactos económicos, sociales, legales y ambientales para todos los ciudadanos.

Se dice riesgo social porque, mediante sentencia C-861 de 2008 (citada por Montaña, 2011) se reconoció que, de la condición fedataria, la cual hace posible la figura del revisor fiscal,

dependen asuntos tan importantes dentro del mundo económico de hoy como la defensa de la competencia y del consumidor, el control de la corrupción, el ejercicio dentro de los límites razonables de la intervención estatal en la libertad de empresa y la imposición de cargas en materia tributaria que obedezcan a los principios de eficiencia y progresividad.

La sentencia C-861 de 2008, también agrega que los revisores fiscales:

por el hecho de dar fe pública se les impone un mayor nivel de responsabilidad, pues con el ejercicio de su actividad pueden ocasionar un riesgo social al poner en peligro intereses tan

importantes como el orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí.

Los escándalos empresariales, que han encendido las alarmas sobre la poca efectividad de las figuras de fiscalización, como es el caso por ejemplo de los cuestionamientos realizados a la revisoría fiscal, están advirtiéndole sobre un silencio cómplice de estos profesionales hacia el público en general, ya que no han divulgado a través de sus informes las irregularidades que presentaban las empresas que se encontraban inspeccionando.

El riesgo social detrás de dicho silencio cómplice, permite evidenciar que, algunos profesionales bajo el título de revisores fiscales, comisarios o síndicos, se encuentran más comprometidos con los intereses privados que con los intereses públicos, es decir, no tienen independencia, por lo tanto, el doble posicionamiento institucional privado/público lo inclinan más hacia el campo privado¹⁸.

Esta falta de independencia demuestra que la actuación de las figuras de fiscalización aquí estudiadas, se encuentran en permanente estado de ambivalencia.

Como se ha intentado argumentar a lo largo de este capítulo, el doble rol privado/público es la base para la facultad fedataria del profesional contable cuando ejerce actividades de fiscalización bajo las figuras de la revisoría fiscal, la comisaría o la sindicatura. Lo ideal es que los profesionales que representen estas figuras de fiscalización lo hagan de manera neutral, respetando el equilibrio privado/público. Pero, existen algunas causas y contradicciones que afectan la independencia y, lógicamente, impiden una fiscalización equilibrada.

¹⁸ No se está diciendo que todos/as los revisores fiscales, comisarios o síndicos se inclinen más hacia el campo privado que al campo público. Esta aseveración está relacionada con los escándalos empresariales, donde se ha visto comprometida la independencia de algunos revisores fiscales. Así como el obrar puede ser transparente y correcto en algunos profesionales, así también puede ocurrir que dicho obrar esté sesgado por intereses personales.

9. RESULTADOS

En este capítulo se presentan los resultados del trabajo de campo realizado con las unidades de análisis definidas. Se tiene, por un lado, los textos académicos donde algunos autores han tratado las figuras de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura (segundo objetivo específico). Y, por otro lado, están las versiones orales de los participantes que fueron encuestados (Argentina y México) y entrevistados (Colombia) (tercer objetivo específico).

Este capítulo está conformado por cinco acápites. En el primero, identificado con el numeral 9.1., se encuentran los resultados del análisis de contenido aplicado a los textos académicos para la identificación de las contradicciones en las tres figuras de control latino estudiadas en esta tesis. Luego, en el acápite 9.2., se presentan los hallazgos que resultaron del análisis de contenido aplicado a las versiones orales de los profesionales mexicanos y argentinos que fueron encuestados y los profesionales colombianos que fueron entrevistados.

Con la idea de hacer un comparativo entre las tres figuras, en el acápite 9.2., sólo se relacionan las tres primeras fuentes de ambivalencia sociológica. El acápite 9.3., presenta las tablas comparativas donde se resumen los hallazgos comunes para las tres figuras de control latino. En el cuarto acápite, clasificado en el numeral 9.4., se presentan los hallazgos sobre las demás fuentes de ambivalencia sociológica y situacional, aplicables solamente a la revisoría fiscal. Debe aclararse que estos hallazgos buscan ser un *aporte* que permite evidenciar más contradicciones en la revisoría fiscal, diferentes a las que han tratado los académicos en sus artículos científicos. Esto se logró gracias a la aplicación de la entrevista semiestructurada.

Por último, se cierra el capítulo con el acápite 9.5., donde se realiza un comentario de síntesis a los hallazgos concernientes a la revisoría fiscal. Se considera necesario este resumen ya que se lograron apreciar contradicciones y conflictos al interior de esta figura en las ocho fuentes de ambivalencia sociológicas y situacionales abarcadas en el marco teórico.

9.1. Identificación de las contradicciones en los textos académicos

En este aparte se presentan los resultados del estudio a los textos académicos con la finalidad de identificar las contradicciones en las figuras de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura desde el marco de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional. De este modo, este primer acercamiento da cumplimiento al segundo objetivo específico del presente trabajo de investigación.

Al aplicar los cuatro criterios, tratados en el aparte 5.4 de esta tesis, para la búsqueda de los textos académicos que fueron revisados, se lograron recuperar ocho artículos. De estos, cinco abordan la figura de la revisoría fiscal en Colombia, dos tratan la figura de la comisaría en México y uno analiza la figura de la sindicatura en Argentina (Ver tabla 3).

Tabla 3

Relación de artículos estudiados

No.	Autores	Año	Publicado en	Figura que estudian
1	Archibold, W., Aguilera, L., y Escobar, A.	2017	<i>Económicas CUC</i> , 38(2).	Revisor fiscal
2	Ahumada, M., Matallana, E., y Ardila, D.	2016	<i>Activos</i> , 14(27).	Revisor fiscal
3	Betancur, L.	2014	<i>Criterio Libre</i> , 12(20).	Revisor fiscal
4	Cárdenas, C., González, L., Brizuela, L., Carreón, P., y Barriguete, A.	2013	<i>Instituto Mexicano de Contadores Públicos</i>	Comisario
5	Cuenú, J.	2014	<i>AD-minister</i> , (24).	Revisor fiscal
6	Hernández, R., Gaona, L., De la Garza, S., y Sánchez, I.	2014	<i>Revista Global de Negocios</i> , 2(3).	Comisario
7	López, O.	2013	<i>Contaduría Universidad de Antioquia</i> , (62).	Revisor fiscal
8	Palladino, J.	2014	<i>RED Sociales</i> , 1(2).	Síndico

Fuente: autoría propia

El análisis se practicó de forma independiente a cada figura del control latino. Se comenzará por el análisis a la figura de la revisoría fiscal, luego se tratará la comisaría y por último se reflejan los resultados de la sindicatura. Las tres figuras tuvieron en común que presentaron las mismas tres fuentes de ambivalencia sociológica: i) *demandas estructurales contradictorias*; ii) *conflicto de estatus*; y iii) *conflicto de cometidos*. En el desarrollo del análisis de contenido surgieron dos categorías emergentes vinculados al *conflicto de cometidos*, la *-complejidad-* y la *-linealidad-*.

9.1.1. Revisoría fiscal (Colombia)

La figura del control latino en Colombia, según los artículos estudiados, presenta *demandas estructurales contradictorias* porque, con la expedición de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en 1990, mediante la Ley 43 de 1990, el revisor fiscal abandonó su rol como agente fiscalizador y comenzó a practicar auditorías externas financieras. De este modo, para Ahumada, Matallana y Ardila (2016), y Archibold, Aguilera y Escobar (2017), los revisores fiscales deben cumplir con lo emanado en la Ley 43 de 1990 (auditoría) y con lo dispuesto en el artículo 207 del Código de Comercio (fiscalización), fijándose así dos patrones estructurales (institucionales-normativos) contradictorios.

Ahumada, *et al.*, (2016) y Archibold, *et al.*, (2017) reconocen que, desde su aparición, la revisoría fiscal ha estado financiada por la empresa y actúa como ente fiscalizador de la misma, pero no problematizan dicha contradicción como una *demanda estructural contradictoria*.

Por otro lado, Betancur (2014) y Cuenú (2014) afirman que existe *conflicto de estatus* en el ejercicio del revisor fiscal, por dos motivos. Por una parte, los propietarios, acatando una obligación legal, contratan revisores fiscales sin tener conocimiento de las labores que estos realizan. Por otro lado, dicen los autores que, cuando el revisor fiscal forma parte de la estructura organizacional pierde independencia mental porque gana intimidad con el poder burocrático. Con la fuente o tipo de *conflicto de estatus*, se argumenta que el revisor fiscal es ambivalente en la medida que interactúa con otros actores de la organización.

Finalmente, algunos trabajos que estudiaron la revisoría fiscal (Ahumada, *et al.*, 2016; Betancur, 2014; López, 2013; Archibold, *et al.*, 2017) perciben un *conflicto de cometidos*, el cual presenta dos posiciones contrarias, la *-complejidad-* y la *-linealidad-*. Están quienes exponen que el revisor fiscal debería atender la complejidad de la organización, para dar cuenta del elemento socioambiental de la empresa, porque consideran que el revisor fiscal se ha limitado a dictaminar estados financieros. Y también están los que consideran que el revisor fiscal no debe certificar información que esté por fuera de brindar una opinión a los estados financieros.

Así pues, quienes defienden una mirada compleja de la revisoría fiscal abogan por una perspectiva amplia de su ejercicio, mientras que, quienes plantean la linealidad, esperan que el ejercicio del revisor fiscal se pueda precisar, sea menos complejo, y se oriente a la evaluación de los estados financieros.

Tabla 4

Fuentes de ambivalencia en el revisor fiscal

Fuente o tipo de ambivalencia	Citas	Referencias seleccionadas
Demandas estructurales contradictorias	2	Ahumada, M., Matallana, E., y Ardila, D. (2016); Archibold, W., Aguilera, L., y Escobar, A. (2017).
Conflicto de estatus	7	Betancur, L. (2014); Cuenú, J. (2014).
Conflicto de cometidos -Complejidad-	9	Ahumada, M., Matallana, E., y Ardila, D. (2016); Betancur, L. (2014); López, O. (2013).
Conflicto de cometidos -Linealidad-	2	Archibold, W., Aguilera, L., y Escobar, A. (2017).

Fuente: autoría propia

9.1.2. Comisaría (México)

La comisaría, figura del control latino en México, según Cárdenas, González, Brizuela, Carreón y Barrigüete (2013), presenta *demandas estructurales contradictorias* debido a que, habitualmente se cree que el ejercicio del comisario se puede cubrir con una auditoría, lo que es contradictorio, pues las funciones de la comisaría van más allá del control que practica un auditor externo.

Hernández, Gaona, De la Garza y Sánchez (2014) observan que la comisaría presenta *conflicto de estatus* cuando los propietarios contratan comisarios, pero no tienen conocimiento de las labores que este realiza en la organización.

Por último, tanto Cárdenas, *et al.*, (2013) como Hernández, *et al.*, (2014) han considerado *conflicto de cometidos*, desde el marco de la *-complejidad-*, porque los autores citados evidencian que el comisario desconoce las obligaciones y responsabilidades de su cargo, por eso ha sido una figura de derecho y no de hecho, en consecuencia, no ejerce todas las funciones y a veces no emite dictamen.

Tabla 5

Fuentes de ambivalencia en el comisario

Fuente o tipo de ambivalencia	Citas	Referencias seleccionadas
Demandas estructurales contradictorias	1	Cárdenas, C., González, L., Brizuela, L., Carreón, P., y Barriguete, A. (2013).
Conflicto de estatus	1	Hernández, R., Gaona, L., De la Garza, S., y Sánchez, I. (2014).
Conflicto de cometidos -Complejidad-	2	Cárdenas, C., González, L., Brizuela, L., Carreón, P., y Barriguete, A. (2013); Hernández, R., Gaona, L., De la Garza, S., y Sánchez, I. (2014).

Fuente: autoría propia

9.1.3. Sindicatura (Argentina)

En lo referente a la figura de control latino en Argentina, solo se recuperó un artículo de investigación. Sin embargo, en él su autor reconoce que la sindicatura es ambivalente porque presenta *demandas estructurales contradictorias*, *conflicto de estatus*, y *conflicto de cometidos*.

Para Palladino (2014) la sindicatura presenta *demandas estructurales contradictorias*, porque considera que la resolución técnica No. 15 establece compatibilidad plena entre las funciones del síndico y el auditor externo, lo que atenta contra la independencia del síndico en su función de control y fiscalización que practica en la organización.

También afirma Palladino (2014) que existe *conflicto de estatus*, ya que la sindicatura pierde objetividad debido a la relación estrecha que presenta con el órgano de administración de la sociedad. Por último, el autor citado afirma que el síndico contiene *conflicto de cometidos* en términos de la *-complejidad-*, en la medida que solo realiza control de cumplimiento, pero además debería realizar control a la gestión con el fin de realizar un ejercicio completo de fiscalización.

Tabla 6

Fuentes de ambivalencia en el síndico

Fuente o tipo de ambivalencia	Citas	Referencias seleccionadas
Demandas estructurales contradictorias	3	
Conflicto de estatus	1	Palladino, J. (2014).
Conflicto de cometidos -Complejidad-	1	

Fuente: autoría propia

9.2. Análisis de las contradicciones en las versiones orales

En este aparte se presentan los resultados del estudio a las versiones orales con la finalidad de analizar las contradicciones expresadas por revisores fiscales, comisarios y síndicos a partir de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional. Así pues, este análisis se constituye en la búsqueda del cumplimiento al tercer objetivo específico del presente trabajo de investigación.

Como quedó plasmado en el aparte 5.4 de esta investigación, se recibió respuesta de un profesional en Argentina, de cinco en México y de 33 en Colombia. Así las cosas, se comenzará por ilustrar los resultados en una escala de menor a mayor, por lo tanto, se iniciará con la respuesta del profesional argentino y se finaliza con las respuestas que hicieron los revisores fiscales.

Por otro lado, debe señalarse, para sumar a lo planteado en la metodología, que el cuestionario (profesionales de México y Argentina) y las entrevistas (profesionales en Colombia) se hicieron teniendo en cuenta los hallazgos planteados en el acápite 9.1.

En ese sentido, como para las figuras de control latino de México y Argentina se evidenciaron las tres primeras fuentes de ambivalencia sociológica: demandas estructurales contradictorias, conflicto de estatus y de cometidos, entonces, los cuestionarios solo plantearon preguntas vinculadas a dichas fuentes.

Esto se hizo así porque el autor de la tesis considera que, teniendo en cuenta que era un cuestionario y no una entrevista, no se podían abarcar las demás fuentes de ambivalencia tratadas en el marco contextual, legal, conceptual y teórico de este trabajo, y, además, existió una limitación por temas de distancia, lo cual también impidió conocer la percepción de estos

profesionales sobre las otras fuentes de ambivalencia. Sobre estas limitaciones se amplía en el capítulo 10 de este trabajo.

En cambio, para las entrevistas realizadas a los revisores fiscales en Colombia, se les consultó sobre las tres fuentes de ambivalencia encontradas en los textos, y también se hicieron preguntas que logaran abarcar las demás fuentes de ambivalencia sociológicas y situacionales.

9.2.1. *Sindicatura (Argentina)*

El único profesional que dio respuesta al cuestionario presenta las siguientes características. Tiene entre 30 y 40 años. Trabajó como auditor externo ocho años. La experiencia en auditoría la realizó en firma internacional. La universidad donde realizó su pregrado es pública y actualmente se encuentra cursando un posgrado.

9.2.1.1. Demandas estructurales contradictorias

Se presentaron las siguientes preguntas al encuestado con relación a la fuente de *demandas estructurales contradictorias*: ¿Considera que las funciones ejercidas por el síndico y por el auditor externo son compatibles, de tal forma que una persona pueda cumplir ambos roles?

Además de consultar sobre la posible pérdida de independencia por parte del síndico debido a la concepción compatible de sus funciones con el auditor externo, también se hizo otra pregunta con relación a los honorarios del síndico: La empresa es la que se encarga de pagar los honorarios del síndico, ¿usted cree que esta situación afecta de alguna manera la independencia del síndico?

El encuestado, en su respuesta a la primera pregunta, reconoce que es posible que haya compatibilidad entre la sindicatura y la auditoría externa, pero en su experiencia nunca presenció que un síndico actuara al mismo tiempo como auditor externo. Frente a la segunda pregunta, responde el encuestado que no habría problema de independencia por la remuneración que recibe el síndico por parte de la empresa, ya que, este es nombrado por los accionistas, circunstancia que garantiza su independencia.

Comentario: las respuestas del participante permiten comprender que, aunque la resolución técnica No. 15¹⁹ establece compatibilidad plena entre el síndico y el auditor externo, en su experiencia ha logrado apreciar al síndico como una persona ajena al cargo de la auditoría externa, lo que, corroborado con el análisis de contenido a los textos, indica que, al mantenerse la separación de estos roles también es posible mantener la independencia del síndico en su actividad de fiscalización. Así mismo, señala el participante, la remuneración que recibe el síndico no afecta su independencia.

9.2.1.2. Conflictos de estatus

Frente al *conflicto de estatus*, donde se puede ver afectada la actividad del síndico debido a su vinculación con otros actores de la dirección de las empresas, se plantearon dos preguntas: 1) ¿Los vínculos o relaciones de intimidad al que se ve expuesto el profesional contable ejerciendo como síndico y auditor externo, no estarían menoscabando la imparcialidad que requiere el control de fiscalización a cargo de la sindicatura? y, 2) ¿Cuánto es el tiempo (en años) que más ha durado usted como síndico en una organización? ¿Cree que en dicha experiencia logró establecer familiaridad (intimidad) con la alta gerencia o los accionistas, que pudiera haber ocasionado un conflicto de interés o falta de independencia?

Aunque el encuestado dio respuesta a las dos preguntas, no van a ser detalladas en estos resultados, debido a que el profesional fungió como auditor externo y no como síndico, eso genera que las respuestas, frente a esta categoría de *conflicto de estatus* no presenten relación con las características propias de la sindicatura. En este caso, la única evidencia que se tiene de dichas contradicciones son las que se dejaron plasmadas en el análisis de contenido a los artículos donde se trataron los asuntos de la sindicatura.

9.2.1.3. Conflicto de cometidos

Se presentó la siguiente pregunta a los participantes, con el fin de identificar los *conflictos de cometidos*: ¿Para que el síndico pueda presentar un informe sobre la situación económica

¹⁹ La resolución técnica (RT) 15, modificada por la RT 45, establece compatibilidad plena entre las funciones del síndico con las funciones del auditor externo. Esta resolución permite que una misma persona, con título de contador público nacional, pueda desempeñar de forma paralela el rol de síndico y el rol de auditor externo. Las RT son normas que establece la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas para el ejercicio de la profesión contable.

y financiera de la sociedad, debería realizar una serie de controles a la gestión, o cree que con los controles contables y de legalidad, exigidos por la Ley, es suficiente?

El participante comenzó por explicar que el síndico apoya el trabajo del auditor externo, buscando que este último pueda emitir su informe con relación a la situación económica y al cumplimiento legal de la empresa. En ese sentido, para el participante, el síndico no tiene por qué ejercer controles a la gestión pues quien responde por este tipo de controles es la gerencia. Dice el participante que, en la medida que el síndico realice controles a la gestión podría estar afectando su independencia.

***Comentario:** con respecto a la respuesta obtenida, se observa que difiere con el hallazgo evidenciado en el análisis de contenido aplicado a los artículos sobre sindicatura. Palladino (2014), autor que se estudió en el análisis de los textos académicos, sostiene que el síndico debería realizar, además de control de cumplimiento, un control a la gestión, buscando así cumplir con una labor de fiscalización, propia en las figuras del control latino. Con base a este panorama, la persona consultada apunta hacia la -linealidad- y Palladino (2014) se fija en la idea de la -complejidad-.*

9.2.2. Comisaría (México)

Los cinco encuestados que dieron respuesta al cuestionario presentan las siguientes características. Dentro de los participantes hubo una mujer y cuatro hombres. El encuestado con menor edad tiene 42 años y el de mayor edad tiene 65 años. Tres encuestados han acumulado experiencias profesionales que oscilan entre los 30 y los 35 años, en cambio los otros dos tienen entre 10 y 13 años de experiencia profesional. Tres de ellos han realizado esta experiencia como independientes y los otros dos la han realizado a través de firmas de auditoría. Tres profesionales obtuvieron su título del pregrado en una universidad pública y los otros dos en universidades privadas. Por último, solo un participante no ha realizado estudios de posgrado.

9.2.2.1. Demandas estructurales contradictorias

Las demandas estructurales contradictorias, vinculadas con la figura de comisario en México, tienen que ver básicamente con la creencia habitual de que el trabajo del comisario se puede cubrir con una auditoría externa. Esto genera contradicción, según el análisis a los trabajos

académicos, porque para algunos autores el control de fiscalización de la comisaría va más allá del alcance que se pueda hacer con una auditoría externa. Para recibir percepciones vinculadas con el planteamiento anterior, se le hizo la siguiente pregunta a los encuestados: ¿Considera que las funciones y responsabilidades del comisario van mucho más allá que las del auditor externo, o cree que son roles compatibles y por lo tanto no existe mucha diferencia entre ellos?

Adicionalmente, se le hizo otra pregunta a los encuestados sobre una posible contradicción que aún no se ha registrado en los trabajos académicos analizados. Este asunto tiene que ver con los reconocimientos o los honorarios que recibe el comisario. La pregunta que se hizo fue: La empresa es la que se encarga de pagar los honorarios del/a comisario/a, ¿usted cree que esta situación afecta de alguna manera la independencia del/a comisario/a?

Con respecto a la primera pregunta, las respuestas dieron lugar a dos perspectivas, quienes observaron compatibilidad plena entre la auditoría externa y la comisaría, y quienes las consideraron figuras totalmente diferentes. Dos participantes (PEM1; 4) señalaron que la comisaría y la auditoría externa son compatibles. Uno de ellos (PEM4) agregó que, aunque son compatibles, presentan una diferencia en términos de su vinculación debido a que, dice el participante, no existe carta de contratación para el comisario (los accionistas lo designan), en cambio para el auditor externo sí existe carta de contratación.

Por otra parte, tres encuestados (PEM2; 3; 5) consideran que, entre la comisaría y la auditoría externa sí hay claras diferencias que corresponden a: 1) diferencias en *términos regulatorios*, 2) en razón a sus *funciones* y 3) diferencias con los *usuarios de la información*. Plantearon los participantes que, por el lado regulatorio, la auditoría externa se rige por las Normas Internacionales de Auditoría, mientras que la comisaría se respalda en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Precisaron los participantes que las funciones entre ambas figuras no son las mismas: el comisario vigila la gestión, conducción y ejecución de los negocios de la sociedad y emite un dictamen, en cambio, el auditor externo evalúa la razonabilidad de la información financiera y emite una opinión. Finalmente, expusieron que los usuarios en cada figura son diferentes, así pues, el auditor externo tiene un alcance con los accionistas, las entidades financieras, los empleados, las autoridades fiscales y demás, mientras que el comisario solo

tiene alcance con los accionistas. De estos tres participantes, solo una persona señaló que las "responsabilidades del comisario tienen más peso" (PEM2) que las responsabilidades del auditor externo.

En razón a la segunda pregunta, se encontraron tres tipos de respuestas. Un participante (PEM1) consideró que los honorarios o reconocimientos que entrega la empresa al comisario pueden ocasionarle pérdida de independencia; dos (PEM3; 4) opinaron diferente y plantearon que ningún reconocimiento realizado al comisario puede afectar su independencia; y finalmente, dos (PEM2; 5) participantes afirmaron nunca haber recibido honorarios por las labores de comisariato.

Quien afirmó que los honorarios o reconocimientos al comisario afectan su independencia, planteó que el ejercicio de este profesional, su desempeño, se ve supeditado con respecto a los pagos oportunos que pueda realizar el cliente. Por su parte, los dos participantes que negaron la afectación de la independencia del comisario debido a honorarios o reconocimiento recibidos, explicaron que el comisario no es empleado de la compañía, lo que le otorga independencia en su quehacer. Por último, dos participantes afirmaron no haber recibido nunca ningún honorario por su labor de comisariato, una encuestada señaló que los honorarios que ha recibido ingresan por su trabajo como contadora independiente y no por su labor en la comisaría. Otro participante dijo: en las juntas suelen dar "un centenario [50 pesos de oro] al comisario, pero a mí nunca me tocó. No me han fijado ningún salario, ningún honorario, nada. Estos cuates que me nombraron comisario me mandaban cada año una canasta de frutas de la central de abastos; [decían] mira, mira, tú como nos hiciste este favor ahí te va" (PEM5).

Comentario: se puede observar, con relación a las respuestas a la primera pregunta, cómo las opiniones de los cinco profesionales consultados no coinciden en su totalidad. Dos de ellos se identifican más con un entendimiento compatible entre la comisaría y la auditoría externa, mientras que tres participantes enumeraron diferencias claves en ambas figuras, incluso uno de ellos resaltó que las responsabilidades del comisario tienen más peso que las responsabilidades del auditor externo.

Estas opiniones son divergentes, en la medida que quienes asumen compatible el ejercicio del comisario con el auditor externo, sin precisar sus diferencias, están de alguna manera

fusionando dos figuras con orígenes distintos, pues una es latina y la otra anglosajona. Esto da cuenta, con un mayor nivel de detalle, sobre la existencia de una la demanda estructural contradictoria que se sitúa en torno a la figura de la comisaría.

Por otro lado, las respuestas a la segunda pregunta, aportan más elementos de análisis que amplían las posibles contradicciones en la figura de la comisaría, pues evidencian que los honorarios o reconocimientos al comisario, liquidados por la empresa, pueden ocasionarle una pérdida de independencia, asunto que hasta el momento no había sido tratado en los documentos académicos, que trataron sobre el asunto.

9.2.2.2. Conflicto de estatus

El conflicto de estatus, en lo que respecta al comisario, se da en el relacionamiento de este profesional con otros roles directivos de la organización. Hasta la revisión de los artículos, se tuvo que la contradicción por estatus se hacía evidente dado el desconocimiento que presentan los contratantes de las funciones del comisario. Para conocer la opinión de los profesionales encuestados sobre la anterior situación, se les planteó la siguiente pregunta: ¿Considera que quien lo contrata (asamblea de accionistas) sabe cuáles son las actividades que usted como comisario practicó o practica en la organización?

Tres participantes (PEM1; 3; 5) de los cinco consultados, respondieron afirmando que, efectivamente, las asambleas de accionistas desconocen la figura de la comisaría y solo la nombran en sus compañías porque la Ley se los exige; así lo plantea un participante, "Normalmente se nombra porque la Ley lo exige, sin que los accionistas piensen mucho en ello" (PEM3) y, otro participante, señala que, aunque el notario público le indicó a los contratantes cuáles eran las funciones del comisario, estos las han omitido. Los dos participantes restantes (PEM2; 4), opinan igual, consideran que existe desconocimiento por parte del contratante de la figura del comisario, pero agregan que esto suele ocurrir con más frecuencia en las empresas familiares, en tal sentido, a juicio de estos participantes, en las empresas grandes sí se tiene una idea más clara de lo que es la comisaría.

Con el fin de profundizar sobre el desconocimiento de la figura de la comisaría, pero ahora orientado al desconocimiento del mismo comisario, se preguntó también: ¿Cree que exista

desconocimiento por parte de algunos comisarios respecto de las obligaciones y responsabilidades que les exige la Ley en términos legales, penales y fiscales?

De la anterior pregunta solo se recibió respuesta de cuatro participantes, y todos coinciden en afirmar que, por parte de los comisarios existe un desconocimiento de sus funciones y responsabilidades. Los participantes exponen que, estos profesionales no le dan el valor que corresponde a la figura, lo cual genera conflicto. Un participante señala que este desconocimiento se encuentra más presente en los comisarios de las empresas familiares, pues consideran que se trata de un nombramiento de honor y no tienen claro lo que están aceptando. Incluso, pareciera que uno de los participantes es precisamente un comisario de una empresa familiar porque admite conocer algunas de las funciones que debe cumplir, como, por ejemplo, verificar que los estados financieros reflejan adecuadamente lo que presentan, pero al mismo tiempo argumenta que nunca ha visto los estados financieros de la empresa donde actúa como comisario.

Por último, para recolectar opiniones que puedan complementar dificultades en el estatus del comisario, se hizo una tercera pregunta: ¿Cuánto es el tiempo (en años) que más ha durado usted como comisario en una organización? ¿Cree que en dicha experiencia logró establecer familiaridad (intimidad) con la alta gerencia o los accionistas, que pudiera haber ocasionado un conflicto de interés o falta de independencia?

Dos encuestados (PEM1; 4) consideraron que los largos periodos (más de cinco años) nombrados como comisarios en una compañía, pueden afectar la independencia debido a casos de familiaridad y conflictos de interés; estos profesionales, quienes por coincidencia han operado bajo firmas de auditoría por más de 30 años, cuando aceptan el compromiso de la comisaría, al mismo tiempo solicitan ser contratados como auditores externos (es la política de la firma). Como actúan bajo ambas modalidades, procuran tener nombramientos que oscilen entre los tres y cinco años, evitando periodos largos que puedan afectar la independencia.

A diferencia de ellos, dos encuestados (PEM2; 3) consideraron que los largos periodos de nombramiento del comisario no afectan su independencia. Una participante ha durado 15 años con un cliente y otro tuvo varias comisarías de más de 10 años. En ambos casos no han presenciado falta de independencia. Uno de ellos afirma: no se dio "conflicto de interés o

falta de independencia [...] pues el entrenamiento y las normas de auditoría cuidan esto" (PEM3). La otra participante, aunque acepta que en su caso no ha presenciado falta de independencia, sí afirma que, con tantos años en un cliente "se da mucho esta práctica" (PEM2) de pérdida de independencia.

En las respuestas también se tiene el caso de un encuestado que fue nombrado comisario en una organización por amigos muy cercanos. Debido a dicha cercanía ha perdido independencia, que lo ha llevado a no realizar nunca el ejercicio de vigilancia a dicha empresa, así lo dice: "Nunca he ido a ver la empresa. Solo me llamó mi amigo y su esposa, y me pidieron que fuera el comisario, y sí, con mucho gusto. Nada más una vez fui cuando se constituyó la sociedad, y no he vuelto a nada" (PEM5).

***Comentario:** vinculando los resultados que arrojaron las respuestas, con el análisis de contenido aplicado a los artículos donde se estudió la figura del comisario, se puede corroborar cómo los cinco participantes coinciden frente al tema del desconocimiento de la figura por parte del contratante (asamblea de accionistas), precisando que esta situación puede ser más frecuente en las empresas familiares.*

Además de esta contradicción que configura un conflicto de estatus, también se logró observar que existen otros elementos, adicionales al desconocimiento por parte del contratante, que pueden estar ocasionando conflictos de estatus, estos son: 1) los mismos comisarios, generalmente de empresas familiares, no conocen la figura de la comisaría y en ocasiones la confunden con la figura de la auditoría externa, y 2) los largos periodos nombrados como comisarios pueden ocasionar pérdida de independencia.

9.2.2.3. Conflicto de cometidos

En lo que tiene que ver con los cometidos, se ha dicho que en ocasiones el comisario no ejercer las funciones que le define la Ley. En ese sentido, se les presentó a los encuestados una pregunta, la cual dicta: desde su perspectiva, ¿la labor de vigilancia que realiza el comisario es compleja y de mucho riesgo? Si es así, ¿por qué?

Cuatro (PEM1; 2; 3; 4) encuestados coinciden en afirmar que en su labor el comisario ejecuta funciones complejas y de mucho riesgo. Dos participantes (PEM2; 3) consideran que la complejidad y los riesgos en sus funciones, tienen que ver con todas las irregularidades que

deben ser descubiertas por el comisario, las cuales puede pasar por alto (no evidenciarlas) debido a una mala auditoría o a una pérdida de independencia.

Otro encuestado (PEM4) plantea que no habrá complejidad, siempre y cuando el profesional sea comisario y auditor externo al mismo tiempo, y también considera que, sí es una actividad riesgosa porque la Ley General de Sociedades Mercantiles le da mucha amplitud a sus funciones, tanto que el comisario podría ejercer como administrador en los casos que estipula la Ley, y también podría mediar los conflictos entre los integrantes de la asamblea de accionistas.

Finalmente, un encuestado (PEM1) considera que será compleja o riesgosa dependiendo la intensidad y la responsabilidad que el comisario le adjudique a su trabajo. Sólo un encuestado (PEM5) considera que no hay complejidad ni riesgo en el ejercicio de la comisaría, teniendo en cuenta que desde su nombramiento no ha realizado ningún ejercicio de vigilancia en la organización que lo nombró comisario.

Comentario: cuatro profesionales, de cinco consultados, reconocen que la figura de la comisaría representa complejidad y riesgo, lo cual se asemeja a la evidencia trazada en la revisión de la literatura sobre el reconocimiento de la -complejidad- que trae consigo la comisaría. Y, acorde a lo plateado en el análisis de contenido de los artículos, aunque la figura es compleja y riesgosa, aún así, no ejerce todas sus funciones, lo que termina siendo contradictorio, por tal motivo, se mantiene la sensación de seguir siendo una figura de derecho y no de hecho.

9.2.3. Revisoría fiscal (Colombia)

Los 33 participantes que dieron respuesta al cuestionario presentan las siguientes características. Se registraron 18 participantes mujeres con respecto a 15 participantes hombres. En lo que tiene que ver con la edad, 15 participantes tienen edades que oscilan entre 25 y los 35 años; seis que oscilan entre 36 y 45 años; ocho que oscilan entre 46 y 55 años; dos que oscilan entre 56 y 65 años; y, dos que oscilan entre 66 a 75 años.

Respecto al tiempo de experiencia, se lograron entrevistar 10 personas con experiencias que oscilan entre 1 a 5 años; nueve personas entre 6 a 10 años de experiencia; siete personas entre 11 a 15 años de experiencia; tres personas entre 16 a 20 años de experiencia; una persona

entre 21 a 25 años de experiencia; una persona entre 26 a 30 años de experiencia; y, dos personas entre 36 a 40 años de experiencia.

De los participantes, 15 realizaron o están realizando su experiencia en firmas de auditoría; 12 han adquirido su experiencia en revisoría fiscal trabajando como independientes; y, seis afirmaron haber estado trabajando en ambas modalidades, tanto en firma como independientes.

Por el lado de las universidades donde consiguieron titularse como contadores públicos, 18 lograron formarse en instituciones públicas y 15 en instituciones privadas. Y, para finalizar, 29 entrevistados afirmaron haber realizado estudios de un posgrado, bien sea especialización, maestría o doctorado, lo que significa que solo cuatro participantes no han realizado estudios de posgrado.

9.2.3.1. Demandas estructurales contradictorias

Se realizaron dos preguntas a los entrevistados con relación a la fuente *demandas estructurales contradictorias*, las cuales planteaban: 1) ¿Para usted la revisoría fiscal y la auditoría externa son figuras similares, o se tratan más bien de modalidades jurídicas totalmente distintas? y, 2) La empresa es la que se encarga de pagar los honorarios de/la revisor/a fiscal, ¿usted cree que esta situación afecta de alguna manera la independencia del/a revisor/a fiscal?

Con la primera pregunta se buscó indagar el nivel de diferenciación que los entrevistados tenían de ambas figuras, esto teniendo en cuenta que pueden existir versiones contradictorias que puedan generar confusiones. Y, en lo relativo a la segunda pregunta, se consultó el tema de los honorarios, ya que este fue identificado en el análisis de contenido a los textos, pero no fue problematizado.

Frente a la primera pregunta, 22 profesionales de los 33 entrevistados, consideraron que no había similitud, por lo tanto, solo expresaron diferencias entre la figura de la revisoría fiscal y la auditoría externa; nueve entrevistados afirmaron que las figuras tratadas compartían similitudes y diferencias al mismo tiempo y, por último, dos entrevistados plantearon que existía similitud entre ambas figuras sin que presentaran diferencias.

Los 22 entrevistados que solo expresaron diferencias entre la revisoría fiscal y la auditoría externa, argumentaron que la principal diferencia era el *alcance* que tenía cada figura. Dicen ellos que el alcance de la revisoría fiscal es integral porque su trabajo comprende asuntos impositivos, laborales, contables, de gestión, de control interno, y demás, entre ellos temas sociales y ambientales, así lo menciona un participante: “en la revisoría fiscal [se deben garantizar] los derechos laborales de los empleados, si la empresa está tributando adecuadamente, si se está cumpliendo con todas las reglas de juego tanto en lo social como en lo ambiental” (PEC22).

El alcance de la auditoría externa, por el contrario, según los entrevistados, se debe ajustar a los requerimientos que realiza la administración de la organización, por lo tanto, revisa, generalmente con un enfoque financiero, las áreas y los campos que determina la administración.

Otra razón definida por los entrevistados para diferenciar cada figura, tiene que ver con el asunto *legal*. Afirman que la revisoría fiscal es una figura con respaldo legal en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990 y la jurisprudencia, además señalan que se trata de una institución cuyo nombramiento se pacta con la asamblea de accionistas; a diferencia de esto, consideran que la auditoría externa no cuenta con un respaldo legal de este tipo y su nombramiento se realiza por medio de un contrato con la administración de la organización.

Se suman a los argumentos sobre el *alcance* y el componente *legal*, otros elementos que diferencian a las figuras, que consisten en el *tiempo*, el *entregable*, la *responsabilidad*, los *usuarios*, el *acompañamiento* y el *origen*.

Afirman que el tiempo es determinante en cuanto a diferenciar las figuras, porque la revisoría fiscal se caracteriza por practicar revisiones permanentes (ex-ante, concomitante y ex-post), mientras que la auditoría externa realiza revisiones posteriores (ex-post). El entregable también es diferente, la revisoría fiscal emite un dictamen en el cual da fe pública y avala la información que entrega la organización a los terceros, en cambio, la auditoría externa evalúa y emite una opinión sobre la razonabilidad del encargo que le hizo la administración.

Dicen también los entrevistados que la revisoría fiscal presenta responsabilidades civiles, administrativas, penales y disciplinarias, mientras que la auditoría externa podría tener, escasamente, responsabilidades civiles y administrativas.

Desde otra perspectiva, algunos entrevistados exponen que los usuarios interesados son diferentes en cada figura, en el revisor fiscal los interesados pueden ser, el gobierno corporativo de la compañía, los trabajadores, proveedores, acreedores, el Estado y la sociedad en general, mientras que en la auditoría externa el principal interesado es el gobierno corporativo de la organización.

En cuanto al acompañamiento, afirman los entrevistados que la revisoría fiscal está más cercana a la organización, dice una profesional que, en ocasiones, el revisor fiscal actúa como un contador más de la compañía, en cambio el auditor externo funge como asesor y no tiene la cercanía mencionada. Para cerrar, solo un participante agregó que el origen también influye en la diferenciación, pues la revisoría fiscal proviene del control latino, mientras que la auditoría externa encuentra sus antecedentes en el control anglosajón.

Por otro lado, los nueve entrevistados que presentaron tanto diferencias como similitudes, consideran que la revisoría fiscal y la auditoría externa coinciden en términos de su *objetivo*, su *metodología* y su *técnica*. Para estos participantes, tanto la revisoría fiscal como la auditoría externa tienen el mismo objetivo, realizan un trabajo de revisión imparcial con miras a dirimir la asimetría de información, actividad que llevan a cabo bajo el marco técnico normativo internacional de la auditoría y el aseguramiento, y cumplen metodologías similares en términos de la planeación, el pre-cierre y el cierre.

Estos nueve entrevistados, se caracterizan por haber planteado argumentos que, además de establecer semejanzas, también las diferencian, por ello trajeron a colación los criterios de *legalidad*, *responsabilidad*, *tiempo*, *entregable* y *alcance*, explicados en el párrafo anterior, para sentar las distancias presentes en las figuras trabajadas. Entre los nueve participantes, se encuentra uno (PEC7) que planteó diferencias y similitudes pero que a la final termina afirmando que la revisoría fiscal es más importante debido a su *responsabilidad*.

Por último, solo dos profesionales (PEC21; 26) de los 33 entrevistados, consideran que entre la revisoría fiscal y la auditoría externa solo existen similitudes. Estos participantes no dieron

cuenta de diferencias, plantearon que ambas se enfocan en el mismo *objetivo*. Una entrevistada, considera que la revisoría fiscal ha perdido autonomía y por eso piensa que no hay diferencias, esto dice ella: “desafortunadamente [las figuras] se han asemejado mucho [...] las veo como muy parecidas. El revisor fiscal se supone debe ser un fuerte apoyo para mirar deficiencias que existan, pero se ha perdido autonomía” (PEC26).

En un caso parecido, una entrevistada (PEC18) señaló que el revisor fiscal, debido a su relación en la organización se ha convertido en juez y parte (co-administra) que lo lleva a perder independencia. Otra profesional (PEC19), se le dificultaba definir si eran diferentes o similares ya que en la organización donde estaba nombrada como revisora fiscal ejecutaba labores de auditoría externa. Y también, un entrevistado estaba enumerando las diferencias y cuando hizo mención a la diferencia *legal*, decidió pasar a otro criterio porque dijo que nadie miraba el Código de Comercio, así lo expresó: hay diferencias legales “en cuanto a las funciones del código de comercio, pero pues eso nadie lo mira” (PEC23).

A continuación, se presenta una relación de todos los criterios que hicieron mención los 33 entrevistados frente a la primera pregunta sobre las similitudes y diferencias presentes en la revisoría fiscal y la auditoría externa.

Tabla 7

Relación de elecciones y criterios en diferencias y similitudes entre revisoría fiscal y auditoría externa

Elecciones	Criterios	Repeticiones	Participantes
Diferencia	Alcance	11	PEC 3; 8; 10; 11; 17; 22; 24; 27; 29; 30; 31
	Legal (Respaldo)	7	PEC 1; 5; 6; 12; 15; 20; 30
	Legal (Contractual)	6	PEC 4; 10; 14; 15; 19; 25
	Tiempo	6	PEC 3; 4; 7; 14; 15; 22
	Entregable	6	PEC 4; 9; 20; 27; 28; 33
	Responsabilidad	5	PEC 1; 7; 13; 16; 23
	Usuarios	5	PEC 4; 10; 15; 22; 32
	Acompañamiento	4	PEC 2; 3; 18; 25
	Origen	1	PEC 15
Similitud	Objetivo	9	PEC 1; 6; 7; 9; 12; 16; 17; 21; 26
	Metodología	2	PEC 11; 14
	Técnica	1	PEC 17

Fuente: autoría propia

Comentario 1ra pregunta: vinculando las respuestas de los participantes con los hallazgos del análisis de contenido a la literatura sobre revisoría fiscal, se pueden observar algunas contradicciones estructurales debido a un patrón institucional-normativo, ya que es el mismo Estado quien exige al revisor fiscal cumplir las regulaciones de fiscalización, inmersas en el Código de Comercio, y cumplir las regulaciones internacionales de auditoría y aseguramiento propias de la auditoría externa, ahora normas legales de obligatorio cumplimiento según la Ley 1314 de 2009, el Decreto 302 de 2015 y el Decreto 2420 de 2015.

Las contradicciones se evidencian cuando se recuperan percepciones que observan la poca importancia que cobran las funciones del revisor fiscal según el Código de Comercio (PEC23), y otras opiniones donde se manifiesta la pérdida de autonomía de la revisoría fiscal, lo cual trae como consecuencia el actuar de esta figura bajo la filosofía anglosajona (PEC21; 26). Adicional a esta corroboración del hallazgo, las respuestas de los participantes permiten caracterizar las elecciones y los criterios argumentativos que elaboran algunos revisores fiscales cuando intentan explicar las similitudes y las diferencias presentes en las figuras estudiadas.

Frente a la segunda pregunta, 20 profesionales de los 33 entrevistados consideraron que la liquidación de los honorarios por parte de la empresa es una situación que afecta la independencia del revisor fiscal; y 13, por su parte, plantearon lo contrario, dijeron que esta situación no afecta la independencia del revisor fiscal.

Los 20 entrevistados que conciben una afectación a la independencia del revisor fiscal, debido a los honorarios que recibe por parte de la organización controlada, plantean que esta pérdida de independencia se debe principalmente a una preocupación permanente del revisor fiscal por conservar su contrato y por darle *continuidad a su nombramiento*.

Dicen los entrevistados que, como está en las manos de la organización renovar para un periodo siguiente las labores de fiscalización, el revisor fiscal termina ajustándose a los requerimientos que realice el gobierno corporativo de la organización, así lo expresa una entrevistada: cuando uno se entera de algo irregular “no se pone a contar o a decirle al Estado las situaciones que está viendo en esa empresa, no se patea la lonchera” (PEC3). Otra participante, en la misma línea argumentativa de la anterior, vinculada a una firma internacional de auditoría, considera:

El tema de la independencia se ve afectado porque siempre se trata de tener contento al cliente, lo recalcan todo el tiempo. Si en algún momento se llegara acabar, un equipo como de treinta personas se quedaría sin trabajo, dicen (PEC2).

Por este mismo lado, otra persona, también vinculada a firma internacional señaló: “la compañía donde trabajé [...] tiene un cliente especial y [...] van a hacer todo lo posible para no perderlo porque es el que paga la nómina, el que les da la mayor cantidad de recursos” (PEC20). Para brindar más luces, una entrevistada sentencia:

Muchas veces pasa que tú revisas un estado financiero y encuentras cosas con las que tú no estás de acuerdo y si tú les firmas un estado financiero con salvedad muy seguramente ellos el año siguiente no van a aceptar tu propuesta y van a cambiar el revisor fiscal (PEC19).

Los 20 entrevistados que perciben pérdida de independencia debido a los honorarios, exponen que, además de los conflictos presentes en razón a la continuidad del nombramiento, se pueden dar más conflictos en torno a la independencia del revisor fiscal, los cuales se sintetizan en los siguientes criterios: 1) *exigencias por parte del Dueño/Administrador*; 2) *elección por parte del órgano administrativo*; 3) *formación y experiencia profesional*; y, 4) *la actividad es realizada por persona natural*.

En relación con las cuatro categorías mencionadas, hay profesionales que tienen la sensación de perder independencia, vía honorarios, cuando su vinculación se pacta con organizaciones donde el dueño es también administrador, situación que ocurre con frecuencia, según los participantes, en las pequeñas y en las medianas empresas. Así mismo, algunos entrevistados exponen que quien elige al revisor fiscal es el órgano administrativo, y no, la asamblea de accionistas, lo cual influye sobremanera en la afectación de la independencia, de esta manera lo expresa un entrevistado:

Si bien quien elige el revisor fiscal es el máximo órgano social, pues quien lo sugiere es un estamento administrativo, entonces básicamente la elección del revisor fiscal en Colombia está en manos de la administración, lo cual podría afectar significativamente la independencia (PEC24).

Siguiendo con los criterios, una profesional (PEC14) planteó que los honorarios afectan la independencia, pero esto, a juicio de ella, ocurre solo al principio de la carrera, de tal manera que la objetividad y el criterio del revisor fiscal dependerá de la formación y la experiencia

profesional. Por último, un entrevistado (PEC11) considera que es más frecuente que los honorarios afecten la independencia de los revisores fiscales que ejercen como personas naturales, así lo establece: la independencia se afecta “y más cuando es una persona natural la que ejerce la revisoría fiscal. Cuando es una entidad dedicada al tema, con un grupo de trabajo mucho más amplio, esto se puede ir diluyendo” (PEC11).

En lo que respecta a los 13 entrevistados que consideraron la no afectación de la independencia debido la liquidación de los honorarios por parte de la empresa, plantean que el revisor fiscal puede conservar su independencia porque es un profesional que 1) *no depende de la administración*; por otro lado, argumentan que 2) la independencia es una *cuestión de criterio, ética y juicio profesional*; y, señalan que, 3) *el Estado respalda al revisor fiscal*.

La mayoría de los argumentos de estos entrevistados, admiten que, como el revisor fiscal no depende de la administración de la compañía, pues se entiende con la asamblea de accionistas, esto garantiza su independencia. Así lo expresa una profesional, “como el revisor fiscal es nombrado por la asamblea no es tan complicado” (PEC31); y, otra entrevistada reconoce que, aunque “el contrato es con la sociedad, depende del organismo mayor de la sociedad” (PEC33).

Otros entrevistados consideran que la pérdida de independencia es un problema del criterio, la ética y el juicio profesional del revisor fiscal, de esta manera, según ellos, no se pierde independencia porque sea la empresa quien pague los honorarios, sino que esto ocurre en la medida que el revisor fiscal admite o rechaza tal situación, así lo señala una participante:

En mi experiencia profesional, el hecho de que me pague una empresa no debilita, no ablanda los juicios y las opiniones, los informes, el dictamen [...] es una cuestión personal [...]. Entonces, ya tú sabrás si aceptas, si te vendes. [...] es criterio (PEC17).

Por último, también se afirma que la independencia del revisor fiscal puede mantenerse, independiente de sus honorarios, porque encuentra un respaldo en el Estado, ya que, siguiendo los lineamientos institucionales, la revisoría fiscal es una figura legal y quienes actúan en ella, dice una entrevistada, sienten que “cuando se llega a una empresa es como si llegara el Estado y eso es algo muy importante” (PEC4).

De los 33 entrevistados, hubo seis personas (PEC16; 22; 25; 28; 31; 32) que indicaron como solución a la pérdida de independencia debido a los honorarios, la necesidad de que el Estado se hiciera cargo de los mismos. De esta manera lo detalla un entrevistado: “las entidades privadas que tienen la obligación de tener revisor fiscal deberían pagarle una tasa al gobierno y el gobierno asignarle a través de esta contribución un revisor fiscal” (PEC22). De estas seis personas, cinco (PEC16; 22; 25; 28; 32) consideran que los honorarios pagados por la empresa afectan la independencia, y solo uno (PEC31) de ellos considera que no hay afectación de la independencia por los honorarios, pero acepta que podría ser una buena idea que el asunto de los honorarios sea tratado por el Estado.

Por otro lado, de los 13 entrevistados que afirmaron no haber sentido pérdida de independencia, hubo tres (PEC6; 17; 29) que reconocen en este asunto una tentación, la cual afecta cualquier ejercicio imparcial de revisión, esto dice una participante: yo he podido “manejar mi independencia, simplemente si no estoy de acuerdo me hago a un lado, [...] pero generalmente sí influye claro, totalmente [...] hay un hilo muy delgado” (PEC6).

Para finalizar, cinco entrevistados (PEC1; 3; 8; 11; 26), argumentando la falta de independencia, indicaron que esto ocurría con mayor frecuencia en las pequeñas y medianas empresas debido a las exigencias que hacen los dueños/administradores, sin embargo, dos participantes, ambos vinculados a firmas internacionales y asignados a grandes compañías, admitieron que, en las grandes empresas también puede ser frecuente que se pierda independencia (PEC2; 20).

A continuación, se presenta una relación de todos los criterios que hicieron mención los 33 entrevistados frente a la segunda pregunta sobre la posible afectación a la independencia del revisor fiscal debido a los honorarios liquidados por la empresa.

Tabla 8

Relación de elecciones y criterios en afectación a la independencia por los honorarios

Elecciones	Criterios	Repeticiones	Participantes
Afecta	Continuidad del nombramiento	15	PEC 1; 2; 3; 5; 7; 13; 16; 18; 19; 20; 22; 23; 24; 28; 32
	Exigencia por parte del Dueño/Administrador	5	PEC 1; 3; 8; 11; 26
	Lo elige el órgano administrativo	2	PEC 24; 25
	Formación y experiencia profesional	1	PEC 14
	Actividad realizada por persona natural	1	PEC 11
No afecta	No depende de la administración	9	PEC 4; 9; 12; 15; 21; 27; 30; 31; 33
	Depende del criterio, la ética y el juicio prof.	4	PEC 6; 15; 17; 29
	El Estado lo respalda	2	PEC 4; 10

Fuente: autoría propia

Comentario 2da pregunta: *con respecto a los hallazgos plasmados en el análisis de contenido a la literatura, se tiene que los autores estudiados reconocen que la revisoría fiscal está siendo financiada por la empresa, pero no ven en ello una contradicción. Pues bien, teniendo en cuenta los participantes que perciben un ejercicio de control ambiguo en la revisoría fiscal, porque fiscaliza una empresa que paga por dichos servicios, se podría argumentar que efectivamente debe tenerse en cuenta este asunto, de la pérdida de independencia por los honorarios, como una contradicción estructural-normativa que se suma a la ambivalencia en el control latino.*

9.2.3.2. Conflicto de estatus

La fuente de ambivalencia *conflicto de estatus*, busca revelar las posibles contradicciones que se encuentran en la revisoría fiscal debido a su interacción con los roles de dirección de la organización.

Para captar las percepciones de los profesionales con relación a esta fuente de ambivalencia sociológica, se hicieron las cuatro preguntas que siguen: 1) ¿Considera que quien lo contrata (accionistas o gerentes) sabe cuáles son las actividades que usted como revisor/a fiscal practica en la organización?; 2) ¿Cree que el desconocimiento por parte del contratante pueda

ser un aspecto para que el revisor/a fiscal no ejerza sus funciones a cabalidad?; 3) ¿Ha conocido colegas que ejercen como revisores/as fiscales pero que desconocen sobre las características centrales de la revisoría fiscal?; y 4) ¿Cuánto es el tiempo (en años) que más ha durado usted como revisor/a fiscal en una organización? ¿Cree que en dicha experiencia logró establecer familiaridad (intimidad) con la alta gerencia o los accionistas?

Con las dos primeras preguntas se identifica el posible desconocimiento por parte del contratante (asamblea de accionistas en la mayoría de casos) de las actividades que practica el revisor fiscal en la organización y se indaga si puede darse un aprovechamiento por parte del revisor fiscal del eventual desconocimiento del contratante. La tercera pregunta hace mención al posible desconocimiento que pueda existir de la revisoría fiscal por parte de los mismos revisores fiscales. Y, la cuarta pregunta, tiene la intención de consultar si los largos periodos de interacción entre el revisor fiscal y la dirección de la organización ocasionan un conflicto y, con ello, una posible pérdida de independencia.

De los 33 entrevistados que dieron respuesta a la primera pregunta; 17 consideraron que el contratante desconoce las actividades que el revisor fiscal practica en la organización; nueve plantean en cambio, que los contratantes sí conocen las actividades del revisor fiscal; y, siete participantes mencionaron que el conocimiento o desconocimiento del contratante depende del tamaño de la empresa y del nivel de formación del contratante.

En las respuestas, de los 17 participantes que plantearon un desconocimiento por parte del contratante, se mencionaron algunos roles que el contratante adjudica al revisor fiscal de manera equivocada. Algunos entrevistados consideraron que el contratante suele ver al revisor fiscal como: *un empleado que le ayuda a co-administrar* (PEC5; 7; 9; 11; 12; 18; 26); un profesional que *debe emitir un dictamen limpio* (PEC8; 24; 28); un *asesor* (PEC17; 22; 29); un *auditor interno y externo* (PEC1; 4; 25); y, un funcionario *enfocado en los impuestos* (PEC3; 19).

En cuanto a las razones de este desconocimiento, ocho entrevistados (PEC1; 7; 8; 13; 21; 24; 25; 31) plantearon que el contratante desconoce las actividades del revisor fiscal porque se ve obligado a vincularlo, es decir, porque la Ley se lo ordena. Como se trata de una obligación, dicen los participantes, el contratante sabe que debe vincularlo, pero, comenta un entrevistado, “si no estuviera obligado a tener revisor fiscal, muchos no lo tendrían” (PEC8).

Ahora, frente a los nueve entrevistados que opinaron diferente a los 17 anteriores, y que consideraron que existe conocimiento por parte del contratante, seis de ellos (PEC6; 10; 15; 21; 27; 30), expusieron que había conocimiento porque ellos se encargaban de realizar una reunión con la dirección de las empresas, antes de iniciar sus labores, para comunicar el alcance del trabajo, la responsabilidad, el enfoque, y demás asuntos propios de sus actividades como revisores fiscales. Así lo explica una participante:

Los clientes que yo manejo saben perfectamente qué hace un revisor fiscal porque primero hago una charla de sensibilización. Reúno generalmente al gerente, al contador y si cabe la posibilidad incluyo a los auxiliares contables. [Ahí] es donde vos decís cuál es tu rol y cuáles son tus funciones de manera muy resumida (PEC6).

De esta manera, los entrevistados anteriores afirman un conocimiento por parte del contratante, pero se trata de un conocimiento que ellos, los revisores fiscales, se han propuesto difundir a los accionistas y a la administración en general.

Por último, las personas que indicaron que el conocimiento depende del tamaño de la empresa (PEC1; 12; 24; 25; 29; 31), argumentaron que la dirección de las organizaciones pequeñas y medianas no tienen claras las actividades que practica el revisor fiscal, mientras que las organizaciones grandes sí lo saben. También hubo una entrevistada (PEC3) que indicó cómo este desconocimiento dependía de la formación académica de los dueños o accionistas, pues las organizaciones con directivos con altos niveles de formación son capaces de entender las funciones de la figura, cosa que no ocurre, según la participante, en empresas con directivos con bajos niveles de formación académica.

A continuación, se presenta la frecuencia y los entrevistados que definieron si existía conocimiento o desconocimiento en la parte contratante de la revisoría fiscal.

Tabla 9

Relación de elecciones sobre el conocimiento del contratante

Elecciones	Repeticiones	Participantes
Desconoce	17	PEC4; 5; 7; 8; 9; 11; 13; 14; 16; 17; 18; 19; 21; 22; 26; 28; 33
Conoce	9	PEC2; 6; 10; 15; 20; 23; 27; 30; 32
Conoce y Desconoce	7	PEC1; 3; 12; 24; 25; 29; 31

Fuente: autoría propia

La segunda pregunta indaga si es posible que el revisor fiscal pueda tomar ventaja del desconocimiento que presenta el contratante. Al respecto, 21 profesionales de los 33 entrevistados señalaron que se puede aprovechar el desconocimiento del contratante para que el revisor fiscal no cumpla con sus funciones a cabalidad. Dentro de estos entrevistados se presentaron dos criterios: 13 participantes afirmaron que es el revisor fiscal quien toma ventaja, y ocho entrevistados piensan que la ventaja es tomada por el mismo contratante.

En una perspectiva diferente, 12 profesionales de los 33 entrevistados, consideraron que el desconocimiento del contratante no es una razón válida para que el revisor fiscal deje de ejercer sus funciones como la Ley lo ordena. Con estos participantes también se presentaron dos criterios: de los 12 participantes hubo siete (PEC6; 9; 12; 13; 21; 28; 30) que consideraron que ninguna de las partes, ni revisor fiscal ni dirección de la empresa, pueden sacar provecho, y cinco entrevistados (PEC2; 10; 20; 23; 27) prefirieron pensar que había más conocimiento que desconocimiento en el contratante.

Algunos entrevistados (PEC5; 17; 19; 24; 25) que mencionaron un aprovechamiento por parte del revisor fiscal del desconocimiento del contratante, dijeron que era común encontrar revisores fiscales que negociaban sus servicios, cuando no debían, ya que sus funciones están consagradas en la Ley. También, dos participantes (PEC11; 22) señalaron que el revisor fiscal se aprovecha del desconocimiento del contratante para solo revisar aspectos impositivos, de soportes y de actas, así lo señala un entrevistado: el revisor fiscal se vuelve “como un revisor de firma, simplemente genera una firma y no genera una función” (PEC11).

Los entrevistados que mencionaron un posible aprovechamiento por parte del contratante, consideran que, estos se aprovechan de su desconocimiento para solicitarle al revisor fiscal procedimientos que no son propios de la figura, por ejemplo, auditar asuntos que no son de su competencia (PEC1; 3; 8); verlo como un asesor que pueda involucrarse con la administración de la sociedad (PEC26; 29); y vincular contadores públicos de sus empresas como revisores fiscales en otras empresas del grupo empresarial que poseen (PEC7).

A continuación, se presenta la tabla con la síntesis de las respuestas a la segunda pregunta de la fuente de ambivalencia sociológica *conflicto de estatus*.

Tabla 10

Relación de elecciones y criterios sobre la ventaja que puede generar el desconocimiento del contratante

Elecciones	Criterios	Repeticiones	Participantes
Toma ventaja	El revisor fiscal	13	PEC5; 11; 14; 15; 16; 17; 19; 22; 24; 25; 31; 32; 33
	La organización	8	PEC1; 3; 4; 7; 8; 18; 26; 29
No toma ventaja	Ninguna de las partes	7	PEC6; 9; 12; 13; 21; 28; 30
	Hay conocimiento	5	PEC2; 10; 20; 23; 27

Fuente: autoría propia

La idea con la tercera pregunta es indagarle al revisor fiscal si considera que sus colegas, también revisores fiscales, conocen y cumplen sus funciones de forma plena. De los 33 entrevistados, 28 contestaron que el revisor fiscal desconoce sus funciones y, solo cinco, creen que sus colegas revisores fiscales presentan conocimiento de sus funciones; de estos cinco, dos personas (PEC8; 28) afirman que el revisor fiscal tiene un conocimiento mínimo y tres (PEC23; 27; 27) admiten que sus colegas tienen un conocimiento pleno.

Respecto del conocimiento mínimo, un entrevistado lo explica de esta forma: “De pronto no saben totalmente, pero, algo tienen que saber. Se encuentran muchas falencias en todos los temas de control y de impuestos” (PEC28). En cuanto al conocimiento pleno de la figura, los tres participantes dicen que el revisor fiscal tiene conocimiento y así lo exponen: “sí la conocen, solo que se han venido adaptando a lo que piden los dueños” (PEC26) y otra participante plantea: sí conocen la figura, sino que, “más bien, lo tengo que decir con mucha vergüenza, van es a cobrar sus honorarios y no más” (PEC27).

En la respuesta a esta pregunta se observa una evidente inclinación hacia un desconocimiento de la revisoría fiscal por parte de los profesionales que la practican. Algunas expresiones de los entrevistados para referirse al desconocimiento mencionado fueron: 1) “esto está lleno de malos profesionales, es lo que abunda en la calle, gente que trabaja en esto y no [...] saben cuál es el fin mismo de la” revisoría fiscal (PEC1); 2) claro “que sí, hay mucha gente que no sabe ni siquiera dónde está parada” (PEC2); 3) “Ufffff, bastantes. Ejercen la revisoría fiscal yo diría que de una manera olímpica. Creen que porque son contadores esto es muy fácil. Conozco colegas que desafortunadamente dejan mucho que decir” (PEC4).

Hubo entrevistados que afirmaron un desconocimiento por parte del revisor fiscal porque se dieron cuenta de sus deficiencias siendo compañeros de trabajo (PEC9; 16; 18; 20; 22); otros, en cambio, decían que había desconocimiento porque tenían compañeros cercanos que de manera constante les preguntaban cosas que para ellos eran obvias (PEC7; 25); y, también ocurrió que un participante (PEC6) sabe sobre el desconocimiento presente en los revisores fiscales porque asumió una revisoría fiscal y la persona que la antecedió no cumplió con las funciones de Ley.

De los 28 entrevistados que plantean el desconocimiento se lograron recolectar tres opiniones (PEC14; 32; 33) de profesionales que aceptan la existencia de un desconocimiento y que también se incluyen como parte del grupo de revisores fiscales que desconocen la figura. Así lo expresan: 1) sí existe desconocimiento, “inclusive yo misma puedo entrar en ese grupo, hay cosas que uno desconoce y pues por eso decidí hacer la especialización” (PEC14); 2) “A todos los revisores nos falta cumplir con alguna obligación, [...] la carga legal que se le da al revisor fiscal es muy grande [y esto hace que] sea imposible [abarcarse] todas esas actividades” (PEC32); 3) “yo pienso que todos, por más conocimiento que tengamos, en algo fallamos y no nos damos cuenta” (PEC33).

Se relaciona a continuación, la tabla donde quedan consignados los registros de las respuestas a la tercera pregunta.

Tabla 11

Relación de elecciones y criterios sobre el desconocimiento de la revisoría por parte del mismo revisor fiscal

Elecciones	Criterios	Repeticiones	Participantes
Desconocen	Algunos	16	PEC3; 6; 7; 9; 10; 11; 12; 13; 16; 18; 20; 22; 24; 29; 30; 31
	La mayoría	12	PEC1; 2; 4; 5; 14; 15; 17; 19; 21; 25; 32; 33
Conocen	Conoc. Pleno	3	PEC23; 26; 27
	Conoc. Mínimo	2	PEC8; 28

Fuente: autoría propia

La cuarta pregunta tiene que ver con la posible pérdida de independencia del revisor fiscal debido a los largos periodos de vinculación con una empresa. De esta pregunta no se obtuvo respuesta de cuatro entrevistados de la muestra porque presentaban experiencias de un año, aunque se les realizó la pregunta, ellos prefirieron no responder.

Así las cosas, de los 33 profesionales, tenemos 29 respuestas, las cuales se dividen en las siguientes elecciones: 20 entrevistados consideran que los largos periodos de nombramiento en una compañía no afectan su independencia; seis opinan diferente y dicen que estar mucho tiempo en una organización puede generar conflictos; y, tres (PEC8; 15; 20) consideran que, aunque nunca perdieron independencia por estar varios años en una misma organización, sí saben que se trata de un tema que puede llegar a influir sobre la independencia, así lo presenta un participante:

No se afectó la independencia, pero puede pasar. Cuando se tiene el mismo equipo de trabajo en un mismo cliente puede suceder que se cree alguna confianza con cargos críticos dentro de la organización y se pueda perder de vista ciertos procedimientos de auditoría (PEC8).

Los 20 entrevistados que consideran que no hay lugar a pérdida de independencia por estar varios años vinculados a una organización como revisores fiscales, dicen que con las empresas que controlan se mantiene una relación respetuosa y de buen trato, lo que a juicio de ellos es necesario para llevar a buen término su trabajo de fiscalización. Entonces, afirman que en sus relaciones no ha existido familiaridad, y reemplazan esta palabra por otras como: *cercanía* (PEC1; 5; 7); *cordialidad* (PEC9; 13; 14); *amabilidad* (PEC11; 13; 14); y, *empatía* (PEC9).

Así pues, sus relaciones han estado asociadas a un trato cercano, cordial, amable y de identificación con esa otra persona, con el fin de llevar a cabo sus funciones. Estas son algunas de las manifestaciones: 1) Sí hay “amabilidad, porque igual uno tiene que tener cortesía porque si no el trabajo no se puede realizar” (PEC13); 2) No se da “familiaridad, pero sí cercanías sobre el entendimiento de la compañía para poder entender el riesgo de fraude” (PEC1); 3) Existe “cortesía en el trato, [con] profesionales en cargos altos medios con los que me tocaba siempre estar en reuniones. Se ganó un grado de cortesía, pero no familiaridad que afectara la independencia” (PEC8).

De las personas que contestaron que no existió familiaridad en su trato con los integrantes de la empresa que controlaban, hubo cuatro (PEC9; 16; 29; 31) que mencionaron que no se estableció la familiaridad porque la firma de auditoría para la que trabajan o trabajaban cumplía con las políticas de rotación que estipula la *International Federation of Accountants* (en adelante, IFAC). Otros entrevistados (PEC6; 17; 33) dicen que la independencia no se

pierde por los largos periodos en una empresa, sino porque el profesional incumple las directrices éticas de la profesión.

Solamente dos entrevistados (PEC3; 15) que consideran que tanto tiempo en una empresa puede ocasionar pérdida de independencia, decidieron renunciar a sus cargos como revisores fiscales porque ya sentían que estaban a punto de perder la independencia. Así pues, una participante narra, “fueron 7 años, donde a uno le dan [detalles en] diciembre, y lo tratan como un empleado más” (PEC3); y el otro entrevistado opina que, “fueron 13 años de servicio impecable, pero debí retirarme porque ya se estaba dando un nexo de buena amistad, más amistad de lo normal con el representante legal, y se podía perder objetividad” (PEC15).

La tabla que se relacionará, muestra las elecciones de los entrevistados, teniendo en cuenta las respuestas que se acaban de documentar sobre la cuarta y última pregunta vinculada a la fuente de *conflicto de estatus*.

Tabla 12

Relación de elecciones sobre la afectación a la independencia por largas vinculaciones

Elecciones	Repeticiones	Participantes
No afecta	23	PEC1; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 11; 12; 13; 14; 15; 16; 17; 18; 19; 20; 25; 27; 28; 29; 31; 33
Afecta	9	PEC3; 8; 15; 20; 22; 23; 24; 26; 30
No aplica	4	PEC2; 10; 21; 32

Fuente: autoría propia

Comentario: en el análisis de contenido realizado a los textos académicos se presentaron dos contradicciones por conflicto de estatus debido a la relación que presenta el revisor fiscal con los accionistas y con los administradores de la organización. Una de estas contradicciones consiste en el desconocimiento del propietario de las funciones del revisor fiscal, y la otra contradicción tiene relación con la pérdida de independencia del revisor fiscal debido a la intimidad que gana en su interacción con el poder burocrático.

Las respuestas que se sistematizaron en esta fuente de ambivalencia amplían los márgenes de las contradicciones ubicadas en la revisión de la literatura. Esto es así porque las respuestas sistematizadas de las tres primeras preguntas sugieren pensar que existe un desconocimiento de la revisoría fiscal por parte del contratante y por parte del mismo revisor fiscal, situación que, según la mayoría de participantes, puede ser aprovechada por ambas

partes para que no se ejerzan las funciones que la Ley ha señalado a propósito de la revisoría fiscal.

También, la cuarta pregunta, donde se indaga sobre la posible pérdida de independencia debido a extensos nombramientos del revisor fiscal, suma valiosos elementos de análisis porque, aunque la mayoría admitió que su interacción con el poder burocrático no afectó su independencia, sí se tiene la versión de nueve participantes que reconocen cómo la vinculación cara a cara con los otros roles directivos de la organización colocan al revisor fiscal en una situación de intimidación, la cual podría perjudicar su independencia.

9.2.3.3. Conflicto de cometidos

El *conflicto de cometidos* es una fuente de ambivalencia para analizar el quehacer del revisor fiscal posiblemente vinculado a dos perspectivas contradictorias entre sí. Desde una perspectiva se ha dicho que el revisor fiscal debe realizar un control de fiscalización integral y, bajo la otra perspectiva, se considera que el revisor fiscal debe enfocarse en el dictamen a los estados financieros y a la evaluación de la razonabilidad de las cifras.

Con esto en mente, se le hizo la siguiente pregunta a los entrevistados: ¿Cree que la revisoría fiscal debe velar por un control integral o preferiría que la revisoría fiscal solo se enfocara en el dictamen a los estados financieros?

Las respuestas de los 33 entrevistados presentaron estos registros: 28 opinaron que la revisoría fiscal debe ejercer y seguir ejerciendo un control integral, y cinco profesionales (PEC1; 7; 8; 16; 23) definieron que el revisor fiscal debía practicar revisiones orientadas a la evaluación de las cifras financieras.

De estos cinco participantes, hubo cuatro (PEC7; 8; 16; 23) que plantearon que el *alcance* del revisor fiscal debe dejar de ser integral, con la idea de precisar una dimensión más concreta de su ejercicio, así lo dice uno de ellos: “El trabajo [del revisor fiscal] es bastante extenso, entonces sí pienso que debería haber un auditor de estados financieros y un auditor de aspectos normativos o de cumplimiento legal, totalmente aparte, con independencias distintas” (PEC8).

Así mismo, de los cinco entrevistados mencionados, hubo uno que planteó que el revisor fiscal no debería afrontar *responsabilidades* legales con el control interno y con los impuestos de las compañías, porque esto, dice él, son temas que competen a la administración, aquí se reproduce un fragmento de su percepción:

La responsabilidad de la revisión no debe caer en el revisor fiscal, porque el sistema de control interno no es responsabilidad del revisor fiscal, es responsabilidad de la alta gerencia y la alta gerencia debe estructurar sus riesgos misionales, gerenciales y de soporte, y responder a esos riesgos (PEC1).

Frente a los 28 entrevistados que piensan que la revisoría fiscal debe abarcar varios campos de la organización (control interno, impuestos, contabilidad, gestión, legal-estatutario, entre otros) para que cumpla su propósito de fiscalización, se obtuvieron 12 planteamientos donde dicen los entrevistados que la revisoría fiscal debe seguir siendo integral, pero que lamentablemente, a juicio de ellos, *no opera* así en la actualidad. Así lo expresa una profesional:

Desafortunadamente, se termina haciendo la función solo de control fiscal y contable porque los estados financieros tienen que ir dictaminados por revisor fiscal y hasta ahí llegan. La figura como fue creada es buena, debería seguir así, pero [no se] están abordando los otros aspectos. [Se evalúa] la razonabilidad de las cifras y que los impuestos se estén presentando acorde con la contabilidad (PEC3).

Y, en adición a la anterior, se agrega la opinión de otra participante:

Me gusta la visión que está teniendo la revisoría fiscal que es más integral, parece que es más consecuente porque no se puede aislar en este momento la parte financiera, la de gestión y el control interno. Lo que pasa es que no le pagan a uno lo correspondiente a eso (PEC13).

Por otro lado, los 28 entrevistados que se identificaron con un ejercicio del control integral, dicen, 12 de ellos, que esto debe ser así debido al *alcance* que proyecta la revisoría fiscal al interior de las organizaciones. Lo plantea así una participante, la revisoría fiscal “debería estar enfocada integralmente porque tanto la operación como la parte financiera son el todo de la empresa” (PEC18). Y, para complementar, aquí está la versión de otro participante que también hace mención al alcance: “Pienso que la revisoría fiscal tiene que ser integral, tiene

que obedecer a todos los campos de la empresa. Pero, lo que vemos es que simplemente están mirando la veracidad de los estados financieros, [...] se lavan las manos ahí” (PEC25).

***Comentario:** las respuestas al interrogante sobre conflicto de cometidos presentan vínculos estrechos con las categorías de -linealidad- y -complejidad- evidenciados en el análisis de contenido cualitativo aplicado a los textos analizados. Las percepciones de los entrevistados se relacionan en mayor medida con el criterio de la complejidad (ejercicio integral) y en menor medida con el de linealidad (enfocado en las cifras).*

Sin embargo, aunque la mayoría de los entrevistados se sienten más cercanos al enfoque integral, también perciben con tristeza que este propósito, desde el marco de lo complejo, no se ejecuta en la actualidad. Esta es una buena muestra de ambivalencia, en la medida que las contradicciones están presentes cuando un actor desea realizar un tipo de labor, pero, debido a las prácticas ya institucionalizadas, le toca realizar una labor distinta, con la que no se siente vinculado.

9.3. Compilación de la identificación y el análisis de las contradicciones en las tres figuras de control latino estudiadas

La revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura presentaron tres fuentes de ambivalencia comunes que son: las demandas estructurales contradictorias, el conflicto de estatus y el conflicto de cometidos.

Con la idea de presentar hasta aquí una síntesis de los hallazgos para las tres figuras que se estudian en esta tesis, se expone, a continuación, tres tablas, una para cada fuente, donde se compilan los resultados que se trazaron en la identificación de las contradicciones en los textos académicos (acápito 9.1) y en el análisis de las contradicciones en las versiones orales (acápito 9.2).

Estas tablas brindan un esquema general entre las tres figuras y procuran recuperar los hallazgos más importantes que se han descrito hasta ahora, por lo tanto, el detalle y las debidas precisiones que corresponden a estos hallazgos están plasmados en las páginas que preceden este acápito.

Tabla 13

Identificación y análisis de las demandas estructurales contradictorias en las tres figuras

Figuras de control latino		Sindicatura - Argentina		Comisaría - México		Revisoría fiscal - Colombia	
Fuentes de ambiva. / resultados		9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones	9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones	9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones
Demandas estructurales contradictorias	Compatibilidad entre figura de control latino y la auditoría externa	La resolución técnica No. 15 establece compatibilidad plena entre la sindicatura y la auditoría externa.	Encuestado considera que puede darse la compatibilidad plena, pero nunca presenció que un síndico actuara al mismo tiempo como auditor externo.	Habitualmente se cree que el ejercicio de la comisaría se puede cubrir con una auditoría externa.	Dos encuestados observaron compatibilidad plena entre las figuras y los tres restantes opinaron que se trataban de figuras totalmente diferentes.	El revisor fiscal debe cumplir con labores de auditoría y de fiscalización, pero en el quehacer predomina la realización de auditorías financieras.	22 entrevistados plantearon diferencias entre la revisoría fiscal y la auditoría externa, nueve expusieron similitudes y diferencias, y solo dos definieron que existían similitudes y que no había diferencias.
	Pérdida de independencia por la remuneración que reciben los profesionales	<i>Esta contradicción no se trató en el texto académico estudiado.</i>	Encuestado plantea que no existe problema de independencia por la remuneración, pues el síndico es nombrado por los accionistas.	<i>Esta contradicción no se trató en los textos académicos estudiados.</i>	Un encuestado observa que puede afectarse la independencia, dos plantean que no existe afectación y los dos últimos afirmaron nunca haber recibido reconocimientos.	Se reconoce en los textos que la revisoría fiscal es financiada por la empresa, pero no se problematiza dicha relación.	20 entrevistados consideraron que debido a los honorarios sí se generaba una pérdida de independencia en el revisor fiscal y 13 argumentaron lo contrario, que no se afectaba la independencia.

Fuente: autoría propia

Tabla 14

Identificación y análisis de los conflictos de estatus en las tres figuras

Figuras de control latino		Sindicatura - Argentina		Comisaría - México		Revisoría fiscal - Colombia	
Fuentes de ambiva. / resultados		9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones	9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones	9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones
Conflicto de estatus	Contratante desconoce la figura de control latino			Los propietarios contratan comisarios, pero desconocen en qué consiste tal figura.	Los cinco encuestados consideraron que sí existe desconocimiento del contratante, y dos de ellos dicen que es más notorio en empresas familiares.	Los propietarios contratan al revisor fiscal por una obligación y desconocen sus funciones.	17 entrevistados consideran que el propietario desconoce las funciones de la revisoría fiscal; nueve consideran que sí conocen y siete plantean que el desconocimiento depende del tamaño de la empresa y de la formación de los contratantes.
	Existe aprovechamiento del desconocimiento de la figura de control latino	<i>Estas contradicciones no se trataron en los textos académicos estudiados.</i>	<i>Estas contradicciones no se evidenciaron en la respuesta del encuestado.</i>	<i>Estas contradicciones no se trataron en los textos académicos estudiados.</i>	<i>Esta contradicción no se evidenció en las respuestas de los encuestados.</i>	<i>Esta contradicción no se trató en los textos académicos estudiados.</i>	21 entrevistados expusieron que se puede aprovechar el desconocimiento del contratante, mientras que 12 plantean que no hay forma de aprovechar el desconocimiento.
	El profesional que actúa bajo la figura de control latino desconoce su propia figura				Cuatro participantes consideran que existe desconocimiento por parte del comisario de sus funciones y uno de ellos observa que es más común en empresas familiares.	<i>Esta contradicción no se trató en los textos académicos estudiados.</i>	28 entrevistados consideraron que existe un desconocimiento del revisor fiscal de sus propias funciones, y solo cinco prefieren pensar que sí hay conocimiento.

**Varios años
nombrado en un
cliente genera
intimidación que
afecta la
independencia**

La sindicatura
pierde objetividad
cuando presenta
relaciones estrechas
con el órgano de
administración de
la sociedad.

Dos encuestados
plantearon que los
largos periodos como
comisario en una
compañía afectan la
independencia; otros
dos consideran que los
largos nombramientos
no afectan la
independencia, y una
dice que aunque no le
ha pasado, acepta que
puede ocurrir.

Cuando el revisor
fiscal hace parte de
la estructura
organizacional
pierde
independencia
porque gana
intimidación con el
poder burocrático.

20 entrevistados
consideran que los largos
periodos de
nombramiento no afectan
la independencia del
revisor fiscal; seis
piensan que estar tanto
tiempo en un cliente sí
afecta la independencia, y
solo tres consideran que
nunca perdieron
independencia, pero
admiten que esto puede
pasar.

Fuente: autoría propia

Tabla 15

Identificación y análisis de los conflictos de cometidos en las tres figuras

Figuras de control latino		Sindicatura - Argentina		Comisaría - México		Revisoría fiscal - Colombia	
Fuentes de ambiva. / resultados		9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones	9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones	9.1. Identificación contradicciones	9.2. Análisis de las contradicciones
Conflicto de cometidos	Ejercicio de fiscalización que abarque la - complejidad-	El síndico solo realiza control contable y de cumplimiento y debería ejercer también un control de gestión, pero no lo hace.	<i>Esta contradicción no se evidenció en la respuesta del encuestado.</i>	El comisario no suele ejercer todas sus funciones, es una figura de derecho y no de hecho. A veces no emite dictamen.	Cuatro encuestados consideran que la labor del comisario es compleja y de mucho riesgo.	El revisor fiscal debería atender la complejidad de la organización y no debe limitarse solo al dictamen.	28 entrevistados indicaron sentirse más familiarizados con un ejercicio integral de la revisoría fiscal, que permita realizar un examen completo de la organización.
	Ejercicio de evaluación que se enfoque en el dictamen - linealidad-	<i>Esta contradicción no se trató en el texto académico estudiado.</i>	El síndico no tiene por qué realizar control de gestión pues quien responde por este control es la gerencia de las empresas.	<i>Esta contradicción no se trató en los textos académicos estudiados.</i>	Un encuestado considera que no hay complejidad ni riesgo siempre que el comisario sea al mismo tiempo el auditor externo.	El revisor fiscal no debe certificar información que esté por fuera de brindar una opinión (dictamen) a los estados financieros.	Cinco entrevistados afirmaron que la revisoría fiscal debía centrarse en la evaluación de las cifras financieras.

Fuente: autoría propia

9.4. Hallazgos que no fueron identificados en la revisión de los textos académicos

Como se ha logrado explicar, en la revisión de los textos académicos solo se identificaron tres fuentes de ambivalencia sociológica, las cuales fueron comunes para las tres figuras de control latino estudiadas.

Ahora bien, aprovechando el marco teórico que se abordó, se logró consultar a través de la entrevista a los revisores fiscales, qué pasaba con las otras fuentes de ambivalencia sociológicas y situacionales de las cuales no se obtuvo registro en el estudio de los textos académicos.

Vale la pena aclarar que esta búsqueda de las otras fuentes de ambivalencia solo se logró obtener de los revisores fiscales, porque a ellos se les aplicó una entrevista semiestructurada, la cual contaba con el tiempo suficiente para que fueran abordadas todas las fuentes de ambivalencia, tanto las que habían sido identificadas en los textos como las que no se lograron identificar.

Esto no se logró realizar con los comisarios y los síndicos porque el cuestionario enviado debía ser conciso y no ser tan extenso, debido a las agendas (nivel de ocupación) que manejan estos profesionales y a las distancias entre el país de origen del investigador y el país de los encuestados, por ello, se prefirió solo consultarles sobre las fuentes de ambivalencia que ya se habían identificado en los textos académicos.

9.4.1. Revisoría fiscal (Colombia)

Ya han quedado planteadas las tres primeras fuentes de ambivalencia sociológicas para la revisoría fiscal. En este acápite que sigue se presentan los resultados para las otras tres fuentes de ambivalencia sociológica: i) valores culturales contradictorios, ii) cambio de estatus, y iii) cambio de estado social, como también se presentan los hallazgos para las fuentes de ambivalencia situacional: i) situaciones entremezcladas con tecnología, y ii) situaciones sociales de servidumbre.

Debe tenerse en cuenta estos hallazgos como un *aporte* adicional, porque brindan un mayor nivel de comprensión sobre las contradicciones y la ambivalencia en la figura de la revisoría fiscal. Por lo tanto, este trabajo no solo sustenta los conflictos que se han planteado en la

literatura, sino que busca aportar más elementos de análisis que brinden un mejor entendimiento de las dificultades presentes en el ejercicio del control latino.

9.4.1.1. Valores culturales contradictorios

Con esta fuente se pueden dar a conocer casos de contradicción entre los valores culturales promovidos en la sociedad con respecto a los valores que se reproducen en la intervención que realiza el revisor fiscal en la organización.

Para captar la percepción de los entrevistados y revisar si había una correspondencia entre dichos valores, se hicieron dos preguntas. La primera, situada en la dimensión ética de la persona, le planteaba al entrevistado si rechazaba cualquier señal de corrupción. Y, la siguiente pregunta hacía mención a las reacciones de estos profesionales frente a malos manejos e irregularidades, ¿En su ejercicio de revisor/a fiscal tuvo o ha tenido que ver prácticas de corrupción en las organizaciones que ha controlado? ¿Cómo ha reaccionado frente a estas prácticas?

La idea detrás de las preguntas es que, una vez afirmado un rechazo a la corrupción, que sería el valor cultural ideal, podría presentarse contradicción con la segunda respuesta si el profesional acepta haber presenciado malos manejos y no haber rechazado la situación.

Las respuestas a la primera pregunta casi fueron al unísono, de los 33 entrevistados, 30 afirmaron presentar un rechazo total a la corrupción, dos (PEC13; 29) plantearon un rechazo parcial y solo una participante (PEC3) decidió no contestar la pregunta. De los 30 participantes, dicen algunos (PEC1; 31) que realizar este rechazo de malos manejos se facilita cuando se está vinculado a una firma, porque en esta organización se suelen escalar las irregularidades y ya es el superior quien trata el tema con la compañía.

Frente a las dos personas que consideran el rechazo parcial a la corrupción, estas piensan que: 1) “Es una falacia pensar que todo está perfecto” (PEC13), y 2) “100% de los auditores en Colombia tenemos un pecado técnico. Nadie se salva. Hemos permitido que el cliente en algún momento haga algo que puede ser extraño. Ya cuando nos busca para algún ilícito hemos sido serios y nos salimos, renunciemos” (PEC29).

Ahora bien, con respecto a la segunda pregunta, de los 33 entrevistados, 31 evidenciaron casos de malos manejos, y solo dos (PEC21; 22) respondieron que no han evidenciado casos de corrupción, pero, señalan que en caso de enterarse de algo procederían con la denuncia.

Los campos donde estos participantes encuentran en mayor medida un intento de manipulación son en lo: *operacional* (PEC6; 8; 9; 11; 16; 19; 20; 24), lo *impositivo* (PEC1; 6; 7; 8; 11; 14; 29), lo *contable* (PEC10; 13) y lo *civil-estatutario* (PEC2). Así mismo, los entrevistados expusieron que, una vez enterados de la irregularidad: *solicitaron su corrección* (PEC4; 6; 7; 9; 10; 11; 16; 23; 25; 26; 27; 28; 29; 30; 31; 32; 33), *se retiraron de la compañía* (PEC5; 7; 13; 14; 15; 17; 24; 25; 26; 29), y *la escalaron* (PEC1; 18; 19; 20; 31; 32; 33). Aquellos profesionales que afirmaron haber escalado la situación, hubo dos de ellos (PEC1; 20), que mencionaron no conocer el resultado final del caso.

Por último, solo se presentaron dos (PEC8; 12) respuestas donde se evidencia un patrón de lo que debe o no debe denunciarse. Dice un entrevistado: “En mi experiencia temas de Ley son innegociables por el riesgo que corre uno como revisor fiscal [...], es más fácil asumir riesgos con base en el cumplimiento del marco técnico contable que con base en el cumplimiento legal” (PEC8), y también afirma otro participante:

Como revisores fiscales debemos hacer una valoración del riesgo [para] entender la esencia de la revisoría fiscal: proteger a los terceros. Si en algún momento una empresa comete un mal manejo, [pero a la] final esa decisión no pone en riesgo los intereses de terceros, yo pienso que se puede buscar una forma de solucionarlo directamente con el cliente [...] sin necesidad de generar unas alertas (PEC13).

Como se puede apreciar, el patrón del primero es que se puede negociar lo que no sea legal, y para el segundo se podrán solucionar asuntos sin generar alertas, cuando estos no afecten intereses de terceros.

Comentario: se puede indicar que, en términos generales sobre el rechazo a la corrupción, se encuentra una correspondencia entre los valores culturales ideales con los valores culturales que se establecen en las prácticas sociales y organizacionales de la revisoría fiscal.

Sin embargo, se encontraron algunas versiones que llaman la atención y que es importante miraras con detenimiento, como son, 1) las dos personas que afirman realizar un rechazo parcial de la corrupción, 2) la persona que decidió no contestar la primera pregunta, 3) los entrevistados de firma de auditoría que escalaron las denuncias y se desentendieron de ellas, y 4) los últimos entrevistados que se trajeron a colación sobre los patrones para saber si se denuncia o no un mal manejo.

Es curioso este último caso, ya que, ambos entrevistados dijeron, en el primer interrogante, que rechazaban cualquier señal de corrupción.

9.4.1.2. Cambio de estatus

La fuente de *cambio de estatus* puede ocasionar contradicciones y ambigüedades en la figura de la revisoría fiscal, especialmente dentro de las prácticas profesionales que se dan en las firmas.

Estas organizaciones contemplan una estructura vertical donde el cargo más alto se representa en los socios y el cargo con menor rango es el asistencial o de *staff*. A medida que el revisor fiscal avanza en esta verticalidad, percibe cambios de estatus, porque los ascensos, además de implicar mayores responsabilidades, también significan otros relacionamientos del revisor fiscal con los integrantes de las empresas donde ejerce control.

¿Dónde puede estar la ambivalencia en todo esto? Con los cambios de estatus, los revisores fiscales pueden sentir mayores libertades para expresar sus ideas y criterios, pero también pueden seguir viéndose limitados en sus opiniones, independiente de los ascensos (cambios de estatus) que puedan conseguir.

Para conversar este tema con los entrevistados se les consultó: ¿Cuándo lo han ascendido, por ejemplo, de asistente a senior o de senior a gerente, siente que en dicho cargo se le dificulta sentar una posición respecto de sus resultados, aunque tenga la autoridad para hacerlo?

Como esta pregunta estuvo dirigida principalmente a los profesionales que hubiesen trabajado o trabajaran en firma de auditoría, solo fue contestada por 23 participantes. Ahora bien, es importante aclarar que de estos 23 entrevistados se tiene la respuesta de dos

profesionales independientes, que no pasaron por firma, pero que comprenden muy bien cómo operan estas organizaciones y decidieron dar respuesta al interrogante y, por otro lado, se omitió la respuesta de dos colegas que trabajan para firma de auditoría pero que llevan un año de experiencia y aún no han recibido ascensos.

Las elecciones de los 23 entrevistados se movieron en dos ámbitos: 16 percibieron cambios de estatus, pero, a pesar de poder sentar sus propios criterios, sentían que sus opiniones no eran tenidas en cuenta por sus superiores; y solo siete participantes indicaron que, después de asumir un cambio de estatus, lograron sentar sus posiciones sin estar influenciados por sus superiores.

De los 16 que afirmaron sentir una afectación a su criterio, nueve (PEC8; 9; 15; 17; 18; 19; 20; 22; 23) argumentaron que esto ocurre debido al interés presente en los socios y gerentes de la firma por conservar los contratos con los clientes. La descripción del siguiente entrevistado sintetiza la idea sobre la posible desatención de los hallazgos por parte de los superiores:

Cuando uno está trabajando en firma uno debe tener en cuenta una parte comercial, [...] hay aspectos que son delicados, entonces tendrán un tipo de tratamiento muy diferencial, no se podrán informar abiertamente, [...] por la gravedad que pueda traer a futuro. Pero sí es muy frecuente que en algunas ocasiones al discutirlo con superiores no se tenga en cuenta ese tipo de situación (PEC9).

Cuatro (PEC1; 18; 19; 20) de los 16 entrevistados coinciden en la palabra *disolución* para indicar que sus hallazgos no fueron tenidos en cuenta y opinaron:

1) Hay temas que se tocan de socio a dueño, temas que se tocan de gerente a gerente y temas que se pueden tocar de senior a gerente. [En un caso] le estaba bajando un ingreso a un cliente que estaba pegado de la nada, el cliente en ese momentico lo que dijo fue: ¡este chino impertinente!, entonces llamó al socio, le comentó y entonces [...] arriba se disolvió (PEC1).

2) A medida que lo iban revisando, dicen, ¿esto podría disminuirse en tanto?, y pues ya cuando llega arriba no es nada, entonces el efecto en la materialidad es cero, conclusión, no afecta la opinión (PEC18).

3) Encuentras hallazgos y tienes por encima a alguien más, [...] muchas veces, [decían], eso no se puede poner allí, no, eso el día que vayamos a discutir el informe se lo comentamos al

gerente, [...] no lo podemos dejar por escrito porque si en algún momento alguna entidad viene a revisarlo vamos a tener un problema (PEC19).

4) Uno dice, mire aquí están fallando, y se ve cómo de pronto hasta el siguiente cargo se mantiene, pero ya cuando llega a la gerencia o a los socios se va perdiendo, se va mimetizando y se van llegando a acuerdos entre el cliente y el socio (PEC20).

Comentario: *Es valioso contar con las opiniones de estos profesionales porque se logra apreciar cómo ellos, en sus cambios de estatus, siguen percibiendo contradicciones debido a los relacionamientos, con clientes y superiores, presentes en las estructuras organizacionales de las firmas de auditoría.*

9.4.1.3. Cambio de estado social

Esta fuente de ambivalencia incluye las contradicciones que se pueden presentar en las personas una vez realizan un *cambio de estado social*. Un cambio de este orden, en el caso de estudio de esta tesis, se da en el paso que experimentan los profesionales cuando dejan la universidad y comienzan a afrontar los primeros años de experiencia dentro de la figura de la revisoría fiscal.

La pregunta que se elaboró para saber qué pensaban los entrevistados fue la siguiente: ¿En sus primeros años actuando como revisor/a fiscal debió encontrarse con asuntos que aprendió en la universidad pero que no aplicaban de la misma forma en ese contexto profesional?

De los 33 profesionales, 23 contestaron que no fue suficiente lo que aprendieron en la universidad para ejecutar las funciones de fiscalización; y, 10 tuvieron apreciaciones diferentes, en tanto consideraron que el cambio entre la universidad y el contexto profesional de la revisoría fiscal no fue problemático y, por lo tanto, lo aprendido en la universidad fue suficiente.

Dentro de estos 10 entrevistados, cuatro (PEC24; 28; 30; 32) indicaron que la universidad no puede abarcar el 100% de casos que se presentan en una organización, pero sí puede estimular en el estudiante un pensamiento problematizador sobre los diferentes fenómenos contextuales, lo cual le ayudará en su desenvolvimiento profesional, así lo plantea un entrevistado:

En la universidad se aprenden unos aspectos, elementos básicos. La universidad no te puede enseñar todo. Eso sí, una cosa fundamental, la universidad te enseñó fue a pensar y ser lógico en sus cuestionamientos, en la visión de los asuntos (PEC30).

Con los 23 entrevistados que sí identificaron una brecha entre la universidad y sus primeros años como revisores fiscales, se lograron establecer las posibles causas que ocasionan la disociación en el paso de la universidad a la empresa.

De estos, 16 profesionales establecieron que la universidad solo se mueve en el terreno de lo teórico-conceptual y le hace falta incorporar más elementos *prácticos*; cuatro (PEC1; 2; 11; 13) entrevistados prefirieron pensar que se llega con un vacío a la figura de la revisoría fiscal porque los profesores no desarrollan herramientas *pedagógicas* que puedan recoger los principales aspectos que requerirá el estudiante en su actuar profesional; dos participantes (PEC9; 10) indicaron que es difícil mantener la relación universidad-empresa porque los cambios *conceptuales-normativos*, por ejemplo tributarios, suelen presentarse con frecuencia, lo que hace que el conocimiento contable se desactualice; y, finalmente, una participante (PEC17) indicó que en la universidad no se suele caracterizar el medio laboral desde un punto de vista *ético*, de tal forma que, se llega a trabajar en revisoría fiscal con mucha confianza, pensando en que todos son transparentes, cuando no es así.

A continuación, se presenta la tabla que agrupa los planteamientos de los 33 entrevistados sobre la fuente de *cambio de estado social*.

Tabla 16

Relación de elecciones y criterios sobre cambio de estado social

Elecciones	Criterios	Repeticiones	Participantes
No fue suficiente	Práctica	16	PEC4; 5; 6; 7; 12; 14; 16; 19; 21; 22; 23; 25; 26; 29; 31; 33
	Pedagogía	4	PEC1; 2; 11; 13
	Concep-Normativa	2	PEC9; 10
	Ética	1	PEC17
Fue suficiente	Correspondencia	10	PEC3; 8; 15; 18; 20; 24; 27; 28; 30; 32

Fuente: autoría propia

Comentario: la ambivalencia en este punto consiste en la necesidad que percibe el revisor fiscal de realizar un trabajo de control adecuado, pero, dados los vacíos en su formación,

no sabe cómo ejecutarlo. Una expresión de un participante que puede revelar esta ambigüedad es la que sigue:

Llevo 12 años trabajando como independiente y me he dado cuenta que la universidad le sirve a uno como una orientación, pero realmente uno aprende es en el campo laboral, ahí es donde uno dice, bueno esta fue la teoría y ahora, ¿cómo voy a asumir este rol?, ¿qué voy a hacer en este caso? Se presentan muchísimos casos que uno de verdad tiene que ir a revisar qué se debe hacer (PEC14).

La fuente de ambivalencia de cambio de estado social aplicada a los revisores fiscales, también permite observar que entre los participantes que afirman que fue suficiente el conocimiento en la universidad y los que afirman que no fue suficiente, hay una idea de lo que es y debería ser la universidad.

Para los primeros, la universidad no lo puede abarcar todo, porque ya es el profesional, en sus casos particulares, que resuelve y problematiza los casos de manera lógica y sistemática, mientras que los otros profesionales consideran que la universidad debe representar de manera cercana el campo profesional y replicar sus procedimientos para no tener las brechas que se mencionaron de tipo prácticas, pedagógicas, conceptuales-normativas y éticas.

9.4.1.4. Situaciones entremezcladas con tecnología

Esta fuente de ambivalencia tiene relación con un aspecto situacional, lo que quiere decir que el revisor fiscal puede percibir contradicciones en el ejercicio propio de sus funciones de control, es decir, en el desarrollo de revisiones y de auditorías.

Como se trata de vincular aspectos entremezclados con tecnología, la pregunta que se le hizo al revisor fiscal planteaba: ¿Alguna vez ha sentido que no puede practicar una revisión (controlar) porque no tiene forma de abarcar el objeto controlado debido a temas tecnológicos o porque son temas muy especializados?

De los 33 entrevistados, 25 afirmaron haber presentado limitaciones en el ejercicio de sus funciones, y solo ocho consideraron no haber presentado limitaciones.

Quienes admitieron la existencia de limitantes señalaron tres causas que las generan. Por un lado, 18 profesionales indicaron que los *conocimientos especializados* impedían el desarrollo de un control efectivo; nueve señalaron que las limitaciones provienen del uso de la *tecnología*; y, solo una persona señaló sentir limitaciones por *conflictos de interés*.

Debido a las limitaciones, 18 revisores fiscales dieron su versión sobre el desarrollo de pruebas de auditoría *superficiales*, es decir, trabajos de revisión que debieron ejecutar para cumplir con el compromiso pero que no fiscalizaban a cabalidad el objeto controlado. Estas son versiones que representan muy bien la ambivalencia situacional, porque dan cuenta del descontento de los revisores fiscales por hacer pruebas simplificadas, que no validan las principales afirmaciones, pero que debían hacerlas porque, principalmente, existían limitaciones y no contaban con el tiempo necesario para hacer un mejor trabajo de control.

Los 18 participantes vinculados a las pruebas superficiales quedaron enumerados como siguen: PEC1; 2; 8; 9; 13; 14; 16; 18; 19; 20; 22; 23; 24; 28; 29; 30; 32; 33. Aquí se presentan algunas de sus impresiones:

Hay procedimientos de auditoría que quedan elaborados de manera superficial en relación con lo que efectivamente se debería abordar en el trabajo. Hay pruebas que llegué a hacer donde no quedé satisfecho con lo que hice (PEC24).

Con una prueba de leasing, si deciden irse al tema de la exactitud, tendrían que mandar a Bogotá a revisar un montón de contratos de leasing, pero como no hay tiempo, entonces no, le dejan solamente una aseveración, [...] empiezan a revisar con qué documentos pueden soportar eso que no van alcanzar a revisar (PEC2).

Uno trata de hacer un cronograma para que ese tipo de cosas no pasen. Yo tengo como mi *checklist*, pero no deja de quedar algo pendiente, dejémonos de bobadas, algo debe quedar pendiente (PEC14).

De estos entrevistados, solo tres (PEC8; 23; 28) mencionaron que debieron hacer pruebas simplificadas con aspectos que no fueran materiales o significativos, así lo dice un profesional: “llegó a pasar, pero con temas no materiales, donde faltó hacer una prueba o faltó documentación, siempre pasa, pero los asuntos claves siempre se tramitaron para no ver afectada la opinión” (PEC23).

A continuación, se presenta la tabla que relaciona la sistematización de las *situaciones entremezcladas con tecnología*.

Tabla 17

Relación de elecciones y criterios sobre las limitantes en el desarrollo del control

Elecciones	Criterios	Repeticiones	Participantes
Limitante	Conocimiento Especializado	18	PEC1; 2; 4; 5; 6; 8; 9; 13; 16; 18; 22; 23; 28; 29; 30; 31; 32; 33
	Tecnológica	9	PEC4; 5; 10; 17; 19; 20; 22; 24; 31
	Conflicto de interés	1	PEC25
	No hay limitante	8	PEC3; 7; 11; 12; 15; 21; 26; 27

Fuente: autoría propia

Comentario: lo que se logra apreciar con los registros de los participantes, es que la ambivalencia situacional, por cuenta de las limitaciones tecnológicas y por conocimientos especializados, es una categoría que cobra gran importancia en la configuración de la ambivalencia en el control latino, pues son planteamientos que conducen a determinar una mayor comprensión de las dificultades y de las contradicciones con la que se encuentran diariamente los revisores fiscales en la ejecución de las pruebas y los trabajos de control a su cargo.

9.4.1.5. Situaciones sociales de servidumbre

Aunque el caso del revisor fiscal no necesariamente está vinculado a escenarios de nueva esclavitud, como sí pueden estarlo otros roles sociales, puede ocurrir que en el ejercicio de sus funciones perciba servidumbre, es decir, según el diccionario de la Real Academia Española, deba hacer algo como una obligación inexcusable. Esto, desde luego, configura un escenario más de ambivalencia, porque el revisor fiscal debe renunciar a su criterio para aceptar el criterio de otra persona.

Como la idea era revisar esos casos donde el revisor fiscal ha tenido que ceder y obedecer los lineamientos de otra persona, se les preguntó a los participantes: ¿Alguna vez su jefe a cargo (gerente o socio de la firma) le ha exigido realizar una actividad que usted no quiera hacer porque no comparte el criterio que plantea su jefe a cargo?

De los 33 entrevistados, 16 dijeron que recibieron una directriz y debieron cumplirla; 12 mencionaron que no han presentado situaciones de servidumbre; y, cinco entrevistados

afirmaron que se les presentó la situación y decidieron no aceptarla, lo que les significó renunciar a las propuestas de trabajo. En un caso particular un profesional no solo renunció, también dejó de ejercer como revisor fiscal:

Por eso renuncié a la revisoría fiscal y por eso no quise volver a ejercer. Cuando terminé en la cooperativa presenté todo el caso puntual de la situación, de lo que estaba pasando, y me exigieron que tenía que cambiar ese dictamen. Yo dije: prefiero irme que cambiar mi dictamen y por eso más bien me fui (PEC25).

Cinco profesionales (PEC1; 2; 10; 19; 20) señalaron que, con esa decisión impuesta, debieron desarrollar un trabajo con una calidad menor a la que hubiesen deseado. Aquí se presentan algunas versiones de estos participantes:

Uno de los motivos por los cuales decidí renunciar a la firma es que tenía un gerente que se contradecía mucho. Decía, vamos a hacer un plan, y lo cambiaba, a lo último te criticaba porque habías hecho una cosa y te había propuesto otra. Mandaba a hacer una cosa y pasaba por alto otras importantes, finalmente hubo que *machetiar* mucha información para poderla montar en la base que se iba a cerrar, para que cumpliera con todos los protocolos [...] de forma muy mediocre y creativa. Nunca estuve de acuerdo (PEC20).

En el cierre textualmente me dicen: no es temporada para encontrar nada. [Dicen], no nos detengamos en ciertas cosas. Uno siempre quiere hacer su trabajo de la mejor manera, no dejar cosas inconclusas. Y es muy chistoso porque cuando recién ingresas entonces te dan una inducción y te explican lo importante de tu trabajo, lo que tienes que hacer, alertar cualquier tipo de irregularidad, pero entonces en enero te cogen: vea ahorita usted no puede encontrar nada, tiene que trabajar muy rápido para que se puedan sacar todos los procesos (PEC2).

Finalmente, de las personas que aceptaron percibir servidumbre, solo tres (PEC21; 22; 26) indicaron que esta ambivalencia les ocurrió actuando como contadores públicos y no como revisores fiscales.

A continuación, se presenta la distribución de los participantes con relación a la fuente de ambivalencia situacional de *situaciones sociales de servidumbre*.

Tabla 18

Relación de elecciones sobre situaciones de servidumbre en el revisor fiscal

Fuente	Elecciones	Repeticiones	Participantes
Servidumbre	Presentó	16	PEC1; 2; 3; 4; 8; 9; 10; 12; 13; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 26
	No presentó	12	PEC7; 11; 14; 16; 24; 27; 28; 29; 30; 31; 32; 33
	No aceptó	5	PEC5; 6; 15; 17; 25

Fuente: autoría propia

Comentario: *igual que con la anterior fuente de ambivalencia, resulta interesante contar con las versiones aquí sintetizadas de revisores fiscales que debieron seguir ordenes que no comparten, porque estos registros permiten entender que el actuar de estos profesionales no es neutral, puede incorporar tensiones provenientes de obligaciones inexcusables, difíciles de omitir.*

9.5. Comentario de síntesis a las respuestas sobre la revisoría fiscal

Debido a la magnitud de información que se logró sistematizar en esta tesis sobre las percepciones de los revisores fiscales, es necesario hacer un comentario de síntesis que pueda recoger de manera general una posición conjunta sobre las 13 preguntas aplicadas a los entrevistados, relacionadas a las ocho fuentes de ambivalencia sociológica y situacional.

Cada vez que se terminó la descripción de una fuente de ambivalencia se acompañó dicho aparte de un *comentario* donde el autor de esta tesis da su perspectiva y vincula los resultados de las entrevistas con los resultados del análisis a los textos. Estos análisis están separados y son independientes con respecto a las demás fuentes de ambivalencia.

Este comentario general se diferencia de los demás, porque aquí se pretende hacer una observación a todas las preguntas. Para cumplir con este propósito solo se tienen en cuenta las elecciones de los entrevistados, en ese sentido, no se trae a colación los criterios, teniendo en cuenta que estos fueron ampliamente descritos en páginas anteriores.

Con la idea de agrupar las trece preguntas y ver de manera global las elecciones de los entrevistados, se diseñó la siguiente gráfica:

Gráfica 1

Elecciones de las PEC sobre las 13 preguntas aplicadas

ELECCIÓN + BAJA	PARTICIPANTES			PARTICIPANTES			ELECCIÓN + ALTA
	11			11	22	33	
No hay diferencias	9		Pregunta 1 D.E.C 2 PEC	22			Son diferentes
Honorarios, no afectan independencia	13		Pregunta 2 D.E.C	20			Honorarios, se pierde independencia
El contratante conoce	9		Pregunta 1 C.E 7 PEC	17			El contratante desconoce
No se aprovecha el desconocimiento	12		Pregunta 2 C.E	21			Se aprovecha el desconocimiento
Revisor fiscal conoce sus funciones	5		Pregunta 3 C.E	28			Revisor fiscal no conoce sus funciones
Largos periodos generan intimididad	6		Pregunta 4 C.E 3 PEC	20			Largos periodos no generan intimididad
Aprox al control de razonabilidad de cifras	5		Pregunta C.C	28			Aprox al control de fiscalización integral
			Pregunta 1 V.C.C 2 PEC	30			Rechazo total
No han eviden. casos de malos manejos	2		Pregunta 2 V.C.C	31			Evidenciaron casos de malos manejos
Cambió estatus y no cambió criterio	7		Pregunta CA.E	16			Cambió estatus y cambió criterio
El conoc. de la Univer. fue suficiente	10		Pregunta C.E.S	23			El conoc. de la Univer. no fue suficiente
No presentaron limitaciones	8		Pregunta S.E.T	25			Presentaron limitaciones
No han recib. órdenes que deban cumplir	12		Pregunta S.S.S 5 PEC	16			Han recib. órdenes que deben cumplir

Fuente: autoría propia

Los profesionales señalados en letras rojas son aquellos que presentaron respuestas eclécticas, es decir, posicionamientos intermedios entre las dos elecciones. Como se puede observar, dos entrevistados con posiciones intermedias se ubican en la primera pregunta sobre demandas estructurales contradictorias (en adelante, D.E.C), siete en la primera y tres participantes en la cuarta pregunta del conflicto de estatus (en adelante, C.E), dos en la primera pregunta sobre valores culturales contradictorios (en adelante, V.C.C) y cinco en la pregunta de situaciones sociales de servidumbre (en adelante, S.S.S).

Estas participaciones son determinantes cuando se habla de la ambivalencia en el control latino, especialmente al interior de la figura de la revisoría fiscal, porque se tratan de los profesionales que procuran ubicarse en la mitad de dos elecciones y que, por lo tanto, contemplan aspectos positivos y negativos de los temas que les fueron consultados. Se puede

decir que son las personas que ofrecieron en sus respuestas una sensación ambivalente mucho más evidente que en el resto de participantes.

Por otro lado, se ve reflejado en la gráfica que las respuestas a las preguntas no fueron parejas, siempre hubo una mayoría que se inclinó más hacia una elección. En lo que tiene que ver con las D.E.C, la mayor parte de los participantes señalaron que entre revisoría fiscal y auditoría externa solo se podían dar diferencias, y también indicaron que los honorarios liquidados por la empresa son una razón para que el ejercicio de la revisoría fiscal se vea sometido a la voluntad de la administración y a la de los dueños o accionistas.

También, frente a los C.E, los entrevistados tienden a pensar que existe un desconocimiento de las funciones del revisor fiscal por parte de los contratantes y por parte del mismo revisor fiscal, lo que puede desencadenar conflictos ya que ambos roles pueden sacar provecho de tal desconocimiento y hacer de la revisoría fiscal lo que a ellos más les convenga. En esta fuente de ambivalencia los participantes también dejaron plasmado de forma mayoritaria, que los largos periodos de nombramiento del revisor fiscal no tienen por qué ser un elemento que altere su independencia.

En los conflictos de cometidos (en adelante, C.C), se presenta una inclinación explícita de los entrevistados por pensar en la revisoría fiscal como una institución que practica ejercicios de control de fiscalización a todo el ámbito organizacional, en tanto ven la revisoría fiscal desde el plano de la integralidad.

Para el caso de los V.C.C se identifica, casi de forma unánime, un rechazo a las diferentes formas de corrupción. En sus respuestas, la mayoría de profesionales dan a entender que en la figura de la revisoría fiscal se suelen evidenciar casos de malos manejos e irregularidades que colocan a prueba el talante ético de los profesionales.

En la fuente de cambio de estatus (en adelante, CA.E), la mayoría de entrevistados dieron cuenta de contradicciones en su ascenso al interior de las firmas de auditoría. Dicen que, aunque van adquiriendo más responsabilidades y libertades para expresar sus posturas y criterios a medida que ascienden, estas ganancias profesionales en ocasiones se ven truncadas por colegas posicionados en rangos más altos. Entonces, aun teniendo la autoridad para definir un accionar, ven en ocasiones cómo sus hallazgos no son tenidos en cuenta.

Frente a los cambios de estado social (en adelante, C.E.S), de lo que tiene que ver con el paso de la universidad a la vida profesional como revisores fiscales, los entrevistados tienden a reconocer una brecha entre lo aprendido en la universidad con respecto a los hechos y las situaciones que debieron enfrentar en sus primeros años de operación como revisores fiscales.

Las situaciones entremezcladas con tecnología (en adelante, S.E.T), ponen de manifiesto una elección mayoritaria de los entrevistados por visualizar la existencia de limitantes en el ejercicio de la revisoría fiscal, especialmente de aquellas limitaciones relacionadas con los conocimientos especializados a los que se enfrentan y con los usos de la tecnología desde donde generan la información con la cual trabajan. Sobre este punto, la mayor parte de profesionales también admitieron realizar trabajos superficiales debido precisamente a las limitaciones que deben afrontar en su ejercicio.

Finalmente, las S.S.S expresan una concepción generalizada en los entrevistados por haber recibido órdenes que debieron cumplir sin estar de acuerdo con ellas.

Las fuentes de ambivalencia, relacionadas con las categorías sociológica y situacional, que se acaban de describir, llevan inmersas una serie de contradicciones y conflictos vinculados a la figura de la revisoría fiscal. Se podría decir que solamente hubo tres preguntas donde las elecciones de la mayoría de participantes identifican terrenos desprovistos de contradicciones, estas preguntas son: 1) la primera pregunta de las D.E.C, 2) la pregunta de C.C y 3) la primera pregunta de los V.C.C.

Se considera que con dichas elecciones no hay contradicciones, teniendo en cuenta que, 1) a medida que los entrevistados tengan pleno conocimiento de las diferencias presentes entre la revisoría fiscal y la auditoría externa no habrá confusiones y cada figura podrá operar de manera independiente. También se considera que 2) al existir consenso sobre la preferencia de la revisoría fiscal como una figura que practica controles de fiscalización integrales, habrá mayor posibilidad de ejecutar revisiones integrales al interior de las organizaciones. Por último, 3) que exista un rechazo total a la corrupción, como se evidenció en las respuestas, indica que se pueden realizar controles a las empresas desprovistos de irregularidades.

Ahora bien, estos tres puntos no deben entenderse como las miradas finales a dichas preguntas, hacen parte apenas de un comentario general que debe ser complementado con el

ejercicio de análisis que se realizó en las páginas anteriores donde se evidencian, además de las elecciones, los criterios.

Hasta aquí puede notarse cómo los profesionales entrevistados suelen moverse entre dos elecciones contradictorias, con la excepción de aquellos que prefieren pensar en la validez de ambas posturas y se ubican en la mitad de ellas. Esto es, a juicio del autor, la representación gráfica de la ambivalencia en el control latino, enfocada a la figura de la revisoría fiscal.

10. LIMITACIONES Y FUTUROS ESTUDIOS

Primero, debe decirse que se encontró una limitación con respecto a los cuestionarios que dieron respuesta los profesionales de México y Argentina. Por más intentos que se hicieron resultó complejo poder recibir más respuestas de las que se obtuvieron. Este panorama fue diferente en lo que tiene que ver con la realización de entrevistas a revisores fiscales, y resulta obvio, ya que es la figura del país de origen del investigador de esta tesis. En ese sentido, una aproximación más cercana con los profesionales de México y Argentina se logrará en la medida que se puedan hacer algunas entrevistas en el lugar de origen de la comisaría y la sindicatura.

Segundo, es importante señalar que este estudio es del orden comprensivo y es su esencia no tener programado la realización de inferencias a todos los profesionales que actúan bajo las figuras de control latino analizadas. Por lo tanto, una perspectiva de trabajo posterior a esta tesis podría ser volver a revisar por separado, ya con una intensidad demostrativa, cada una de las fuentes de ambivalencia encontradas y exponer en un mayor nivel de detalle los conflictos y las contradicciones, con posibles intentos inferenciales.

También, a partir de estas fuentes, se podrá revisar cuáles son las orientaciones de los proyectos de Ley que actualmente circulan y han circulado por el Congreso de Colombia, buscando con ello develar las inclinaciones y las contradicciones que dichos proyectos se proponen contrarrestar.

En línea con lo anterior, se puede mencionar por ejemplo el caso del proyecto de Ley (actualmente en discusión) preparado por la Superintendencia de Sociedades que propone la construcción conjunta para la reforma legislativa del Régimen General de Sociedades y al Régimen de Insolvencia.

Dentro del cambio que este proyecto plantea al Código de Comercio, se establece reformar el articulado que va desde el número 48 hasta el número 60 relacionados con los Libros de Comercio, y también proponen cambios al articulado que va desde el número 203 hasta el número 208 y cambios al artículo 213 que tratan el tema de la revisoría fiscal. Entre otras

cosas, el proyecto sugiere que el periodo del revisor fiscal debe ser de cinco años, asunto que a la luz de este trabajo tiene que ver con el conflicto de estatus²⁰.

Este no es el primer proyecto de Ley que se construye con la intención de reformar los asuntos de la revisoría fiscal contemplados en el Código de Comercio, en ese sentido, un trabajo a futuro podrá ser revisar el conjunto de reformas dirigidas los últimos cinco años para materializar cambios a la revisoría fiscal. Se aplicaría un análisis de contenido con base a las fuentes de ambivalencia evidenciadas en este trabajo de investigación.

²⁰ Este proyecto de Ley, además de tratar el periodo del revisor fiscal, plantea otros cambios que tienen que ver con: los obligados a tener revisor fiscal, la elección del revisor fiscal, las incompatibilidades, las funciones del revisor fiscal, el contenido del dictamen, la oportunidad de entrega del informe, y el derecho de intervención del revisor fiscal. Como puede observarse es un proyecto que requiere una atención más detallada de la que pueda darse en este capítulo sobre limitaciones y futuros estudios. Aquí solo se menciona el proyecto para tener una idea de los alcances regulatorios que está teniendo la figura del revisor fiscal en estos momentos, lo que permite recalcar la necesidad de observar dichos cambios desde un ángulo investigativo y sistemático a partir de las fuentes de ambivalencia sociológica y situacional encontradas en esta tesis.

11. CONCLUSIONES

La evolución de la disciplina y la institucionalización de la profesión contable en Colombia, México y Argentina durante el periodo de 1950-1970, donde se materializó la habilitación profesional del ejercicio contable y se dio forma a los códigos de ética, permitieron posicionar el doble rol privado/público de la contaduría pública en dichos países.

Con el reconocimiento del doble rol privado/público en la contaduría pública, se hizo visible su capacidad de generar confianza a todos los usuarios interesados. A partir de entonces el quehacer contable estaría impregnado de una función social manifestada a través de la facultad fedataria.

Esto llevó a dimensionar la importancia detrás de la independencia del contador público y permitió establecer claramente la asociación entre la contaduría pública y las figuras de control latino estudiadas en esta tesis, como son, la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura.

Ahora bien, el control latino llegó a Colombia, México y Argentina a finales del siglo XIX, cuando estos países reglamentaron la operación de las sociedades anónimas. Las figuras de control en estos países llevan más de un siglo en operación. Pero, el control latino no se dedicó exclusivamente a la defensa del interés público, como lo hizo en la Europa Latina del siglo XVIII, sino que comenzó a integrar un interés privado. En ese sentido, el revisor fiscal, el comisario, y el síndico, desde su origen, han realizado su trabajo para mantener el orden público y privado.

De esta manera, se puede afirmar que las figuras de control estudiadas en esta tesis son ambivalentes porque están asociadas a dos categorías contrarias y conflictivas, que son lo público y lo privado. De esta manera, se observa que los profesionales que desempeñan roles de fiscalización, desde las figuras de control latino, están siempre frente a dos categorías que pueden ocasionar riesgos sociales, lo que motiva en algunos profesionales la realización de conductas en contra de la fe pública.

La ambivalencia en el control latino, estudiada en esta tesis, partió del conflicto inmerso en el ejercicio de un rol que debería ser neutral, pero que puede faltar a su imparcialidad porque

está llamado a cuidar tanto los intereses privados como los intereses públicos; este reconocimiento de las contradicciones y los conflictos en las figuras de control latino se pueden hacer visibles desde un ángulo interpretativo e institucional que posibilita la teoría sociológica comprensiva.

Lo relatado hasta aquí hace parte de los rasgos contextuales, legales, conceptuales y teóricos que permitieron describir cómo se dio lugar al carácter ambivalente en el control latino, lo cual constituye el primer objetivo específico de esta tesis.

Teniendo en cuenta las fuentes de ambivalencia que se trataron en las categorías sociológica y situacional, se logró evidenciar de dos maneras (las cuales se complementan) los principales conflictos y contradicciones presentes en las figuras de control latino estudiadas. Por un lado, de los textos académicos se lograron extraer contradicciones, para la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura, en tres fuentes de ambivalencia sociológica: *demandas estructurales contradictorias*, *conflicto de estatus* y *conflicto de cometidos*, lo que permitió dar cumplimiento al segundo objetivo específico de esta tesis.

Por otro lado, basados en las percepciones de los profesionales, registradas en los cuestionarios y las entrevistas, se complementaron los hallazgos realizados en el análisis de contenido a los textos académicos.

En el caso de la comisaría se hallaron otros aspectos, asociados a las fuentes de *demandas estructurales contradictorias* y *conflicto de estatus*, que no han sido contemplados en los textos: i) los honorarios o reconocimientos realizados al comisario pueden afectar su independencia; ii) el desconocimiento de la comisaria proviene de los contratantes y de los mismos comisarios, y iii) los largos periodos de nombramiento pueden provocar una pérdida de independencia. Con respecto a la revisoría fiscal los descubrimientos fueron amplios, en tanto se lograron apreciar una serie de criterios que consisten en los soportes o argumentos que dieron los participantes para definir sus elecciones.

Se observó, en el caso de la revisoría fiscal, que la ambivalencia no solo proviene de las tres fuentes halladas en los textos, sino que también se presenciaron conflictos y contradicciones en las otras fuentes de ambivalencia sociológica, como son: *valores culturales contradictorios*, *cambio de estatus* y *cambio de estado social*; y, también se registraron

contradicciones en la ambivalencia situacional: *situaciones entremezcladas con tecnología y situaciones sociales de servidumbre*. Con los resultados obtenidos en el análisis a las versiones orales se cumplió con el tercer objetivo específico de esta tesis.

Finalmente, para dar cuenta del objetivo general, se aprecia que la ambivalencia en el control latino se ha venido configurando de diferentes maneras, pero especialmente se ha realizado de manera estructural (institucional-normativo), por medio de interacciones (relaciones cara a cara) y también se encuentra en el día a día del profesional (situacional).

Por lo tanto, la ambivalencia no solo recae *per se* a las figuras estudiadas, es decir, no se puede afirmar que la ambivalencia sea solo i) institucional-normativa, sino que, los hallazgos de esta tesis permiten observar que la ambivalencia se encuentra presente en el ii) relacionamiento del profesional con los otros roles directivos de la organización, y adicionalmente, el trabajo empírico indica que la ambivalencia también iii) está inmersa en las situaciones que origina el quehacer diario de las funciones de control, y que se mueve en iv) la historia de vida de los profesionales, porque es posible observarla en los cambios sociales y en los cambios de estatus que ellos experimentan.

Aunque sea difícil dar cuenta de las medidas que deben tomarse para dar solución a las contradicciones y los conflictos evidenciados en esta tesis, sí es importante anotar que el panorama mejorará en la medida que existan cambios estructurales y cambios intersubjetivos que permitan potencializar la institucionalización de las figuras de control latino. Lo que se observa, en términos generales, es una pérdida de autonomía de estas figuras y una captura de los marcos de actuación privados para el ejercicio del control latino.

Una medida que confronte y a la vez proteja el ejercicio independiente del control, debe enfocarse en el desarrollo legislativo de la fiscalización con un enfoque en el cuidado de lo público, para ello debe revisarse el aspecto de los honorarios y los reconocimientos que reciben los profesionales que ejercen desde las figuras de control latino, como también deben establecerse las debidas instrucciones para que el relacionamiento cara-cara de los profesionales con los demás actores de la dirección no permeen la imparcialidad que debe primar en los ejercicios de control.

Otra medida que ayude a esclarecer la ambivalencia en el control latino, puede venir por parte del ámbito educativo, en tanto se requieren esfuerzos curriculares y pedagógicos para que el futuro profesional contable sea consciente de la responsabilidad que enviste la facultad fedataria que podrá ejercer desde el ropaje del control latino. Es importante que el estudiante comprenda cuáles son las dificultades, los retos y los problemas que se pueden generar cuando acepta ser un mediador entre el Estado y los ciudadanos.

A su vez, este esfuerzo educativo no solo debe recaer en los futuros contadores públicos, también deben fomentarse jornadas de sensibilización en los dueños de las compañías y, en general, en los integrantes de los gobiernos corporativos, sobre las características que subyacen al ejercicio del control latino.

Será también muy importante seguir estudiando los relacionamientos que se establecen en las firmas profesionales de contadores públicos y auditores, ya que, las prácticas que ahí se generan están siendo contradictorias, pues en muchas de estas compañías se observa la práctica del control latino como un servicio comercial, donde es posible negociar las funciones, lo que ocasiona un conflicto no solo con los clientes de estas firmas, sino también con los mismos profesionales vinculados a ellas.

Muchas de estas reflexiones sobre las posibles medidas que confronten las contradicciones, no pretenden ser fórmulas, solo son reflexiones del autor de la tesis, por tanto, son un acápite que se deberá seguir trabajado a medida que avancen las futuras investigaciones vinculadas a esta tesis. Muchas de estas iniciativas llevan también a seguir pensando, en medidas que ya han sido tomadas antes pero que se han perdido, dados los intereses políticos de buena parte del gremio contable, como lo fue la apuesta de un estatuto de la revisoría fiscal, muy popular entre los años 1998 y 2005.

12. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alonso, L., y Rodríguez, C. (2006). El imaginario managerial: El discurso de la fluidez en la sociedad económica/The Managerial Imaginary: The Discourse of Fluidity in the Economical Society. *Política y sociedad*, 43(2), 127

Ahrens, T. (1997). Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers. *Accounting, Organizations and Society*, 22(7), 617-637

Ámbito Jurídico. (8 de octubre de 2018). Estas son las faltas en las que más incurren los contadores. Ámbito Jurídico. Recuperado de: <https://www.ambitojuridico.com/noticias/general/administrativo-y-contratacion/estas-son-las-faltas-en-las-que-mas-incurren-los>

Andréu, J. (2001). *Las técnicas de análisis de contenido: una revisión actualizada*. Recuperado de: <http://public.centrodeestudiosandaluces.es/pdfs/S200103.pdf>

Arias, M. (2000). La triangulación metodológica: sus principios, alcances y limitaciones. *Investigación y educación en enfermería*, 18(1), 13-26

Archibold, W., Aguilera, L., y Escobar, A. (2017). Revisoría fiscal y sostenibilidad empresarial en Colombia. *Económicas CUC*, 38(2), 77-88.

Ahumada, M., Matallana, E., y Ardila, D. (2016). Impacto y análisis de las normas internacionales en el desarrollo de las funciones del revisor fiscal en Colombia. *Activos*, 14(27), 101-142.

Baker, R. (2009). ¿Cuál es el significado del “interés público”? Examinando la ideología de la profesión de la contaduría pública americana. En Mauricio Gómez y Carlos Mario Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*, 223–239. Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia

Betancur, L. (2014). El riesgo moral en la revisoría fiscal. *Criterio Libre*, 12(20), 247–275

Blanco, Y. (2012). *Auditoría integral. Normas y procedimientos. 2da edición*. Bogotá DC: Ecoe ediciones

Bauman, Z. (2002). *Modernidad líquida*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica

Bauman, Z. (2005). *Modernidad y ambivalencia*. Barcelona: Anthropos

Briñol, P., Horcajo, J., De la Corte, L., Valle, C., Gallardo, I., y Díaz, D. (2004). El efecto de la ambivalencia evaluativa sobre el cambio de actitudes. *Psicothema*, 16(3), 373-377

Buchheit, S., Pasewark, W., y Strawser, J. (2003). No need to compromise: Evidence of public accounting's changing culture regarding budgetary performance. *Journal of Business Ethics*, 42(2), 151-163

Burrell, G., y Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis. Elements of the sociology of corporation life*. United States. Burlington: Ashgate

Bustamante, H. (2008). Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (52), 157-198

Calvo, A. (2010). *Débito y crédito contable... algo más que un saldo sociología de la profesión contable en Colombia* (Tesis de Maestría), Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (4 de agosto de 1934). Ley General de Sociedades Mercantiles. Recuperado de: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/272305/7.pdf>

Cañibano, L., y Angulo, J. (1996). Los programas de investigación en contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (29), 13-62

Cárdenas, C., González, L., Brizuela, L., Carreón, P., y Barriguete, A. (2013). El contador público en su carácter de comisario. *Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, 4-9.

Casal, R., Peña, A., Vilorio, N., y Maldonado, F. (2011). La asimetría de la información en contabilidad. *Revista del Centro de Investigación. Universidad La Salle*, 9(36)

Chapman, W. (1957). *El síndico en la sociedad anónima, estudio analítico y comentado de la doctrina y de la legislación y jurisprudencia nacional y extranjera, y anteproyecto de*

reforma del código de comercio. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas

Chua, W. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez y C. Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*, 37–76. Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.

Covaleski, M., Dirsmith, M., y Samuel, S. (1996). Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35

Congreso de Colombia. (27 de marzo de 1971). Código de Comercio. [Decreto 410 de 1971].

DO: 33.339. Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=41102>

Cuenú, J. (2014). Reflexión sobre la revisoría fiscal desde la sociología fenomenológica de Alfred Schütz. *AD-minister*, (24), 97-117.

Davie, S. (2000). The significance of ambiguity in accounting and everyday life: the self-perpetuation of accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(3), 311-334

Dinero. (3 de febrero de 2017). Revisores fiscales al banquillo: ¿ciegos o exceso de funciones? Dinero. Recuperado de: <https://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/el-papel-de-los-revisores-fiscales-en-escandalos-empresariales/242468>

Edwards, J. (1979). Algunos adelantos significativos de la Contaduría Pública en Estados Unidos. En M. Chatfield (Comp.). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, pp.231-246. México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas

El Espectador. (3 de noviembre de 2017). Supersociedades investigará a firma auditora de Odebrecht. El Espectador. Recuperado de: <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/supersociedades-investigara-firma-auditora-de-odebrecht-articulo-721481>

El Espectador. (28 de febrero de 2018). ¿Hacia dónde va la revisoría fiscal? El Espectador. Recuperado de: <https://www.elspectador.com/opinion/hacia-donde-va-la-revisoría-fiscal-columna-741732>

Elvira, O., y Amat, O. (2007). Manipulación Contable: Tipología y prácticas utilizadas. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 31, 11-44

Farfán, R. (2009). La sociología comprensiva como un capítulo de la historia de la sociología. *Sociológica (México)*, 24(70), 203-214

Franco, R. (2001). Evolución histórica del control. *Revista Legis del Contador*, 8(1), 196–222

Franco, I., y Gómez, M. (2017). Hacia una arqueología de la auditoría y el aseguramiento: Fuentes históricas y teóricas. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (71), 51-83

Friedman, M. (28 de enero de 2018). *A Friedman doctrine*. New York Times. Recuperado de: <http://www.nytimes.com/1970/09/13/archives/a-friedman-doctrine-the-social-responsibility-of-business-is-to.html>

García, C. (2012). Estudio de actitudes hacia el aborto en universitarios de Morelos, México. *Xihmai*, 7(13), 61-82

Gil, J. (2004). Enfoque de la Contabilidad basado en la Tecnología. Ponencia presentada en las *XV Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornada Universitaria Internacional de Contabilidad*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires

Gómez, M. (2010). INTERÉS público y ejercicio de la Contaduría Pública: Miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. *Revista UNIMAR*, 28(2), 77-90

Hernández, R., Gaona, L., De la Garza, S., y Sánchez, I. (2014). El comisario, desconocimiento de su responsabilidad legal dentro de la sociedad mercantil en empresa familiar. *Revista Global de Negocios*, 2(3), 59–68

IMCP. (11 de febrero de 2019). Historia. Recuperado de <http://imcp.org.mx/quienes-somos/historia/>

Kosmala, K., y Herrbach, O. (2006). The ambivalence of professional identity: On cynicism and jouissance in audit firms. *Human relations*, 59(10), 1393-1428

León, F. (2013). Los modelos de transmisión del saber contable: una aproximación sociológica. *Memorias del Coloquio Internacional sobre Educación, Pedagogía y Didáctica Problemas Contemporáneos*, 55-73

Loewenstein, G., Moore, D., y Bazerman, M. (2016). ¿Por qué los buenos contadores realizan malas auditorías? En Edilberto Montaña. *Control Interno. Auditoría y Aseguramiento, Revisoría Fiscal y Gobierno Corporativo*, pp.361-370. Segunda Edición. Cali: Universidad del Valle

López, O. (2013). Responsabilidad social en el ejercicio de la revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (62), 107–124

Maldonado, A. (1999). Condiciones para el ejercicio ético de la fe pública en la contaduría en Colombia. En Humberto Cubides (Comp.). *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX*. Bogotá: Fundación Universidad Central

Marcovecchio, J. (s.f.). Orígenes históricos de la profesión de contador público en la Argentina. Recuperado de https://www.facpce.org.ar/files/img_prof_art_tec/origenes_historicos_de_la_profesion_contador.pdf

Megna, H, (1967). *Fiscalización de la sociedad anónima, la sindicatura*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas

Merton, R. (1980). Ambivalencia sociológica. En *Ambivalencia sociológica y otros ensayos*, pp.15-48. Madrid: Escasa-Calpe

Mileti, M., Berri, A., Gastaldi, J., Ilundain, L., Judais, A., Marcolini, S., y Verón, C. (2001). Evolución Histórica de la Contabilidad y su relación con la investigación y regulación contable en Estados Unidos, Sur de Europa y Argentina. En *Sextas Jornadas “Investigaciones en la Facultad” de Ciencias Económicas y Estadísticas*. Noviembre de 2001. Universidad Nacional del Rosario

McNair, C. J. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Presidencia de la Nación. (30 de marzo de 1984).

Ley General de Sociedades No. 19.550. [Decreto 841 de 1984]. Recuperado de:

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm>

Montaño, E. (2013). *Control interno, Auditoría y Aseguramiento Revisoría Fiscal y Gobierno Corporativo*. Cali: Programa Editorial Universidad del Valle

Montaño, E. (2011). *Contabilidad y legislación: control, valuación y revelaciones*. Cali: Universidad del Valle

Montaño, J. (2015). *La revisoría fiscal en Colombia*. Cali: Programa Editorial Universidad del Valle

Moyer, C. (1979). Desarrollo Inicial de la Auditoría en los Estados Unidos. En M. Chatfield (Comp.). *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*, pp.221-230. México D.F.: Ediciones Contables y Administrativas

Noya, F. (1999). El valor de la ambivalencia. Las actitudes ante la meritocracia, la igualdad y el estado de bienestar en España en perspectiva comparada. *Reis: Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, (86), 185-221

Ospina, Y. (2003). La educación contable: estrategia fundamental para la apropiación del código de ética. *Revista el Contador Público*, (114), 58-76

Palladino, J. (2014). Algunas consideraciones sobre la incompatibilidad del síndico societario para comportarse al mismo tiempo como contador certificante o auditor de los estados contables de sociedades anónimas, cerradas o de familia. *RED Sociales*, 1(2), 61–93. Recuperado de: http://www.redsocialesunlu.net/wp-content/uploads/2014/08/RSOC002_05-Algunas_Consideraciones-Palladino.pdf

Power, M. (1994). The audit society. En Anthony Hopwood y Peter Miller (eds.). *Accounting as a social and institutional practice*, 299–316. Cambridge: Cambridge University Press

- Rengifo, S. (2014). *La revisoría fiscal en Colombia. Ensayo para optar al título de especialista en finanzas y administración pública*. Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado de: <http://hdl.handle.net/10654/13056>
- Riguzzi, P. (2006). *Sistema legal y sociedades anónimas en México, 1854-1917*. El Colegio Mexiquense
- Rivas, L. (2015). Un acercamiento a la investigación cualitativa. *Revista Forum Doctoral*, (6)
- Rodríguez, G., Gil, J., y García, E. (1996). *Tradición y enfoques en la investigación cualitativa*. Barcelona: Ediciones Aljibe
- Romero, J. (2016). Una aproximación teórica a la ambivalencia humana y sus implicaciones para la sociología. *Empiria* (33), 37-64
- Roncancio, P. (2011). La fe pública en la formación de profesionales en contaduría. Documentos de Investigación. Contaduría Pública, (2), 6-27
- Sarmiento, D. (2010). La revisoría fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría?... ¿o las dos? *Apuntes Contables*, (5), 25-41
- Semana. (29 de agosto de 2015). Millonaria sanción a los revisores fiscales de InterBolsa. Semana. Recuperado de: <https://www.semana.com/economia/articulo/casi-interbolsa-historica-sancion-al-revisor-fiscal/440367-3>
- Scarano, E. (2009). El carácter empírico y lógico de la contabilidad. *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León*, (9), 225-245
- Schütz, A. (1962). *El problema de la realidad social*. Argentina: Amorrortu.
- Suárez, J. (2014). En busca de la eficacia social de la representación contable. Una Recensión semiótica de la sociedad arcaica a la sociedad capitalista. *Teuken Bidikay*, (5), 55-76
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Ciencias Económicas.

- Tapia, B. (11 de febrero de 2019). La profesión contable mexicana en el ámbito internacional. Recuperado de <http://contaduriapublica.org.mx/2017/05/18/la-profesion-contable-mexicana-en-el-ambito-internacional/>
- Tua, J. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (13), 9-74
- Vlaemminck, J. (1961). Historia y doctrinas de la contabilidad. Madrid: EJES
- Weber, M. (2002). *Economía y Sociedad*. Madrid: Fondo de Cultura Económica.
- Wirth, M. (2001). Ciencia o Tecnología. En *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. La Ley
- W Radio. (17 de febrero de 2016). Revisores fiscales de caso Reficar en la mira de las autoridades. W Radio. Recuperado de: <http://www.wradio.com.co/noticias/actualidad/revisores-fiscales-de-caso-reficar-en-la-mira-de-las-autoridades/20160217/nota/3063098.aspx>
- Zeff, S. (2003). How the US accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), 189-205

Anexo 1. Cuestionario para guiar entrevista con los revisores fiscales

1.A.	¿Para usted la revisoría fiscal y la auditoría externa son figuras similares, o se tratan más bien de modalidades jurídicas totalmente distintas?
2.A.	La empresa es la que se encarga de pagar los honorarios del/la revisor/a fiscal, ¿usted cree que esta situación afecta de alguna manera la independencia del/a revisor/a fiscal? Auxiliar: A veces el/al revisor/a fiscal ve a la empresa como un cliente y la empresa ve al/a revisor/a fiscal como un asesor, esto lleva a que el trabajo de control se vea ajustado a los requerimientos de la empresa, lo que puede afectar la independencia del trabajo. Por este motivo a algunos profesionales no les renuevan su nombramiento o no lo contratan.
1.B.	¿Considera que quien lo contrata (accionistas o gerentes) sabe cuáles son las actividades que usted como revisor/a fiscal practica en la organización?
2.B.	¿Cree que el desconocimiento por parte del contratante pueda ser un aspecto para que el revisor/a fiscal no ejerza sus funciones a cabalidad?
3.B.	En su experiencia, ¿ha conocido colegas que ejercen como revisores/as fiscales pero que desconocen sobre las características centrales de la revisoría fiscal?, es decir, profesionales que no cumplen bien su tarea fiscalizadora por desconocimiento.
4.B.	¿Cuánto es el tiempo (en años) que más ha durado usted como revisor/a fiscal en una organización? ¿Cree que en dicha experiencia logró establecer familiaridad (intimidad) con la alta gerencia o los accionistas? En caso de que haya logrado familiaridad: ¿Cree que esta familiaridad, afectó en algún momento su independencia como revisor/a fiscal?
1.C.	Algunos/as autores/as sostienen, basados en el Código de Comercio, que la revisoría fiscal desarrolla un control integral, el cual abarca los campos de: cumplimiento de leyes y regulaciones, control interno, control contable-financiero, control de gestión y control socioambiental. ¿Cree que la revisoría fiscal debe velar por un control integral que abarque los campos mencionados, o preferiría que la revisoría fiscal solo se enfocara en el dictamen de los estados financieros?
1.D.	Algunos/as profesionales contables afirman haber participado de manera indirecta en prácticas de evasión de impuestos porque, debido a su trabajo, han conocido sobre evasión tributaria en algunas empresas, pero no se atreven a denunciarla. Cuando se les pregunta por qué no denuncian, dicen que esas prácticas, en las que han participado indirectamente, no son tan perversas comparadas con la corrupción que se da en las grandes esferas económicas y políticas. De esta manera, están aceptando que rechazan la corrupción, pero reconocen que la evasión que han visto, aunque sea corrupción, no puede catalogarse como un acto grave. ¿Estaría usted de acuerdo con ellos o usted es de las personas que rechaza cualquier señal de corrupción por pequeña que sea?
2.D.	¿En su ejercicio como revisor/a fiscal tuvo o ha tenido que ver prácticas de corrupción o evasión en las organizaciones que ha controlado?, si es así, ¿cómo ha reaccionado frente a estas prácticas?
1.E.	Mientras yo trabajaba como asistente, me correspondía hacer los papeles de trabajo y recoger los hallazgos. Luego el senior era el encargado de enviar el informe y ya era él quien discutía los puntos. Recuerdo una vez que la empresa se negó a reconocer unos gastos y el senior no pudo imponerse a la decisión de la empresa, eso fue vergonzoso para el senior. ¿Cuándo lo/a han ascendido, por ejemplo, de asistente a senior o de senior a gerente, siente que en dicho cargo se le dificulta sentar una posición respecto de sus resultados, aunque tenga la autoridad para hacerlo? ²¹
1.F.	De manera frecuente algunos profesionales observan cómo muchos asuntos que aprendieron en la universidad no se realizaban de la misma forma en su práctica profesional. ¿En sus primeros años actuando como revisor/a fiscal debió encontrarse con asuntos que aprendió en la universidad pero que no aplicaban de la misma forma en ese contexto profesional?
A.1.	¿Alguna vez ha sentido que no puede practicar una revisión (controlar) porque no tiene forma de abarcar el objeto controlado debido a temas tecnológicos o porque son temas muy especializados?
B.1.	¿Alguna vez su jefe a cargo (gerente o socio de firma) le ha exigido realizar una actividad que usted no quiera realizar porque no comparte el criterio que plantea su jefe a cargo?

Preguntas a realizar antes de comenzar la entrevista, de orden cuantitativo. Caracterización de los entrevistados: Edad / Experiencia con CL / Firma o Independiente / Universidad Pregrado / Tiene posgrado

²¹ Pregunta que solo aplica para profesionales que tienen o han tenido vinculación con firmas de auditoría.

Anexo 2. Consentimiento informado compartido a los participantes

Responsable:



Apoya:



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

Universidad
Externado
de Colombia



NOMBRE DEL PROYECTO: “LA AMBIVALENCIA SOCIOLÓGICA EN EL CONTROL LATINO. UN ESTUDIO PARA COMPRENDER LAS CONTRADICCIONES DE LA REVISORÍA FISCAL, LA COMISARÍA Y LA SINDICATURA”

CONSENTIMIENTO INFORMADO

Apreciado/a participante: se está realizando el proyecto de investigación sobre la ambivalencia sociológica en el control latino, al cual queremos invitarlo a ser parte. El objetivo de nuestra investigación es comprender cómo se ha configurado la ambivalencia sociológica en el control latino, a partir del estudio de las contradicciones de la revisoría fiscal, la comisaría y la sindicatura.

Pasos del estudio:

Esta es una investigación financiada por la Universidad del Valle, mediante la Vicerrectoría de Investigaciones, y adicionalmente, hace parte del trabajo de grado del estudiante de Maestría en Contabilidad Driver Ferney Ramírez Henao. La información que usted nos suministre será utilizada en los dos trabajos mencionados. A continuación, se presentan los pasos de la investigación y el estado de avance la misma.

Primero se realizó una descripción de los rasgos teóricos, conceptuales y contextuales que dieron lugar al carácter ambivalente del control latino, es decir, se construyeron los argumentos necesarios para entender por qué las figuras del control latino estudiadas (revisoría fiscal, comisaría y sindicatura) cumplen dos roles diferentes y contradictorios, uno público y otro privado.

Luego se hizo una búsqueda de artículos científicos, con una antigüedad no mayor a cinco años, que abordaran algunas de las contradicciones que se encuentran inmersas en las figuras de control latino estudiadas (revisoría fiscal, comisaría y sindicatura). Como resultado se recuperaron ocho artículos, cinco sobre revisoría fiscal, dos sobre comisaría y uno sobre sindicatura. En ellos se evidencia que los autores reconocen ciertos conflictos en dichas figuras, debido a su doble rol, el público y el privado. Los conflictos se distribuyen en: i) demandas estructurales contradictorias, ii) conflicto de estatus y, iii) conflicto de cometidos.

Ahora bien, la entrevista que usted gentilmente nos facilitará, hace parte del tercer y último paso de nuestro estudio. Después de identificar las fuentes de ambivalencia presentes en las figuras de control latino estudiadas (revisoría fiscal, comisaría y sindicatura), quisiéramos conocer su percepción (opinión) sobre tales contradicciones. Su versión va a ser transcrita (si lo autoriza), y ya en texto, se analizará con base en las fuentes o tipos de ambivalencia tratadas en el proyecto de investigación utilizando la técnica de análisis de contenido cualitativo. Este análisis se confrontará con los hallazgos tratados en la revisión de los artículos científicos.

Información sobre la entrevista:

Esperamos que la entrevista no se demore más de 20 minutos. Es importante aclarar que su participación en esta entrevista es voluntaria. Las preguntas son abiertas. La entrevista será grabada y el entrevistador tomará apuntes de su intervención. Teniendo en cuenta el carácter voluntario de la entrevista, si no desea contestar alguna pregunta tiene toda la libertad de hacerlo. El riesgo es mínimo, ya que después de la entrevista se van a manejar datos informativos. Esperamos

que, una vez terminado el estudio, podamos compartir con usted, a su correo, los resultados de la investigación. Creemos que esta entrevista será aplicada a 45 personas, 15 de Cali, 15 de Medellín (por confirmar) y 15 de Bogotá. Igualmente, se compartirá una parte del cuestionario de la entrevista a profesionales de México y Argentina que sean o hubieren sido comisarios y síndicos, respectivamente.

La entrevista no tendrá compensación monetaria y, por lo tanto, esperamos que usted no tenga que incurrir en ningún gasto para efectuar la entrevista. El lugar de la entrevista será la Universidad en la cual usted está matriculado como estudiante de posgrado. Garantizaremos la confidencialidad de la información, para ello, en el análisis no mencionaremos su nombre, ni los nombres de empresas o demás personas que diga en la entrevista, todo será confidencial ya que los nombres serán encriptados, es decir, asignaremos un código alfanumérico que serán conocidos solo por los investigadores. Obtendrá una copia de este consentimiento informado cuando haya finalizado la entrevista.

Dudas y comentarios:

Si tiene cualquier pregunta o duda con respecto a este estudio, por favor no dude en preguntarnos.

Para más información, por favor contáctese con los profesores Driver Ferney Ramírez Henao o Patricia González González, adscritos al grupo de investigación Temas Contemporáneos en Contabilidad, Control, Gestión y Finanzas. También puede llamar al número ----- y -----. La dirección en Cali es Calle 4B#36-00, Edificio 135, Universidad del Valle, Sede San Fernando. También puede contactarse con el personal del Comité institucional de Revisión de Ética Humana de la Universidad del Valle al teléfono: -----, o en la Calle 4B#36-00, Edificio 100, Universidad del Valle-San Fernando.

Con el objetivo de dar inicio a su participación en nuestro estudio, usted debe firmar y poner su huella en este documento, si prefiere no firmar pueden poner una "X" en la parte indicada para la firma, lo que indica que usted acepta libremente participar en el estudio.

De la misma forma necesitamos la firma de dos personas que nos indiquen que usted decide participar libremente en el estudio.

Firma y huella

Participante (Cédula)

Firma y huella
Testigo 1 (Cédula)

Firma y huella
Testigo 2 (Cédula)

Autorización futuros estudios: Sí ___ o No ___

Los resultados serán utilizados en el proyecto presentado ante la Vicerrectoría de Investigaciones y en la tesis de Maestría del estudiante Driver Ramírez. Entonces su autorización se sustenta en la medida de permitir que la información recolectada se pueda utilizar en futuros estudios similares, previa autorización del Comité de Ética de la Universidad del Valle.

Autorización grabación entrevista: Sí ___ o No ___

La entrevista podrá ser grabada siempre y cuando usted lo autorice. El análisis de contenido se practicará al texto que surja de la transcripción de la entrevista.

